



LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU
Yhdessä enemmän

Marginaaliverotus

Case: Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd

Pukkila, Katja

2015 Kerava



Laurea-ammattikorkeakoulu
Kerava

Marginaaliverotus
Case: Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd

Katja Pukkila
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Tammikuu, 2015

Katja Pukkila

Marginaaliverotus
Case: Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd

Vuosi 2015

Sivumäärä 34

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli perehtyä marginaaliverotukseen matkailualalla. Marginaaliverotuksesta säädetään EU:n direktiivillä ja se on matkatoimistopalveluja tarjoavalle yritykselle pakollinen. Aihe on matkatoimistoille ja matkanjärjestäjätoimintaa harjoittaville yrityksille tärkeä, sillä marginaaliverotus koetaan yleisesti hyvin haastavana. Marginaaliverotusmenettely on käytännössä monimutkainen ja yritykseltä jatkuvaa tulkintaa vaativa.

Selkeitä ohjeita siitä, mikä on marginaaliveron alaista ei oikein tunnu löytyvän, mikä antaakin liikaa tilaa tulkinnoille ja yksittäisten henkilöiden mielipiteille. Marginaaliverotuksen käytännön toteutus riippuu paljolti yrityksen kohdevalikoimasta ja liiketoiminnan laajuudesta. Kaikille toimijoille on kuitenkin yhteistä se, että kirjanpidossa marginaaliveron alaiset tapahtumat on esitettävä eriteltyinä, siten että verotusta koskevat tiedot ovat helposti löydettävissä ja kuukausittain raportoitavissa.

Opinnäytetyön kohdeyrityksenä toimi Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd. Opinnäytetyön tutkimusongelma muodostui asiakasyrityksen toiveesta selvittää marginaaliveron käsittelyn oikeellisuus kirjanpidon eri vaiheissa. Työn tavoitteena oli varmistua siitä, että kohdeyrityksen marginaaliverolaskentaan mukaan otettavat tilit ja kustannuspaikat on oikein määritelty ja että tileille kirjattavat tapahtumat ovat marginaaliveron alaisia. Tavoitteena oli myös saada selkeä käsitys siitä mitkä tapahtumat ovat normaalin arvonlisäverokäsittelyn piirissä ja mitkä marginaaliverollisia ja lisätä tätä tietämystä myös yrityksen henkilökunnan keskuudessa.

Työn teoreettinen osuus toteutettiin laadullisen tutkimuksen menetelmin, perehtymällä erilaisiin kirjallisiin lähteisiin kuten lakeihin ja muihin määräyksiin sekä Suomen matkatoimistotalouden julkaisuihin. Varsinaisessa tutkimusosuudessa perehdyttiin Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd:n kirjanpilotapahtumiin vuodelta 2014, siltä osin kuin marginaaliverotuksen oikeellisuuden selvittäminen sitä vaati. Myös aiempien vuosien tapahtumia käytiin läpi jonkin verran. Kohdeyrityksen ja emoyhtiön henkilökuntaa myös haastateltiin, jotta saatiin täysi varmuus erityyppisten kirjanpilotapahtumien sisällöstä.

Tutkimuksen lopputuloksena voidaan todeta että pääsääntöisesti marginaaliverolaskenta yrityksessä oli suoritettu oikein, ja niitä puutteita ja virheitä, joita löysin tätä työtä tehdessäni korjattiin jo opinnäytetyön tekemisen aikana. Osin tästä opinnäytetyöstä muodostuikin kehittämistoimintaa ja työn loppupuolella annan yritykselle vielä muutamia kehitysehdotuksia mieltäväksi.

Asiasanat: Marginaalivero, arvonlisävero, matkatoimistot, matkanjärjestäjät

Katja Pukkila

Marginal taxation

Case: Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd

Year	2015	Pages	34
------	------	-------	----

The purpose of this thesis was to examine the marginal taxation of the tourism sector. Marginal taxation is compulsory to companies operating in the travel business and it is determined by an EU directive. The subject is important to travel agencies and tour operators as marginal taxation is generally seen as a very challenging procedure. In practice marginal taxation is complex and it demands continuous interpretation from companies.

A clear guideline does not really seem to be found, which gives too much room for interpretation and individual opinions. Practical implementation of marginal taxation is largely dependent on the company's destination choice and the scope of business. The fact which is common for all is that in the bookkeeping the marginal tax events are presented separately, so that the information is easy to find and can be reported monthly to tax authorities.

The target company for this thesis was Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd. The main research problem consisted of the client company's wish to determine the marginal tax treatment in the bookkeeping at different stages. The aim was to ensure that the target company's marginal taxation calculation includes correct accounts and cost centers and that the events recorded in the accounts are correct and should be included in marginal taxation. The aim was also to get a clear understanding of the events that are within the scope of the normal value added tax treatment and which need to be included in marginal taxation and also increase this knowledge among the staff of the company.

The theoretical part was carried out with qualitative research methods, studying a variety of literary sources, such as laws and other regulations, as well as Finnish Travel Association publications. In the actual research part of the thesis, accounting transactions for the year 2014 were examined, to the extent that the authenticity of marginal taxation demanded. Also previous years events were reviewed to some extent. Employees of the target company and the parent company were also interviewed to obtain a full backup of different types of accounting transactions.

As a result of the study, it can be concluded that in general the calculation of marginal tax is carried out correctly, and the shortcomings and mistakes, which I found while doing this work were corrected during the writing process of this thesis. At the end of this thesis I give the company a few suggestions on how to develop their process in the future.

Keywords: Marginal taxation, value added tax, travel agency, tour operator

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimusongelma	7
1.2	Työn rajaus	7
1.3	Tutkimusmenetelmät	8
2	Matkailualan toimintamuodot ja niiden arvonlisävero	9
2.1	Matkatoimistopalvelu	10
2.2	Matkanjärjestäjä ja matkatoimisto	10
2.3	Välitysmyynti ja valmismatka	11
2.4	Oma tuotanto	12
3	Marginaaliverotuksen perusteet	13
3.1	Marginaaliverotus Suomessa	14
3.1.1	Eräitä erityistapauksia	15
3.1.2	Marginaaliverotus Ruotsissa ja Iso-Britanniassa	16
3.2	Marginaalivero kirjanpidon kirjauksissa	18
3.3	Marginaaliveron laskenta	19
3.4	Veron tilittäminen	19
4	Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd	20
4.1	Kirjanpito	21
4.2	Tilikartta	21
4.3	Tuottojen ja kulujen kirjaaminen	22
4.4	Marginaaliveron laskenta ja kirjanpidon kirjaukset	26
5	Aineiston analyysi ja kehitysehdotukset	29
6	Yhteenveto	33
	Lähteet	35
	Kuvat	37
	Taulukot	38
	Liitteet	39

1 Johdanto

Matkailualalla toimivien erimuotoisten yritysten kirjo on laaja, samoin palveluvalikoimat vaihtelevat suuresti. Matkailualan palvelujen myynnin verokannat vaihtelevat sekä myyntitavan että myytävän palvelun luonteen perusteella. Palvelun määrittely on koettu vaikeaksi ja lisäksi sovellettavaan verokäsittelyyn voi vielä vaikuttaa maa, jossa palvelu on myyty. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 10.)

Matkailualalla on käytössä useita eri arvonlisäverokantoja. Yleisesti sovelletaan normaalia 24 % verokantaa, mutta esimerkiksi henkilökuljetus, majoituspalvelut sekä viihdetilaisuuksien pääsyliput kuuluvat 10 % verokantaan. Lisäksi kyseeseen voi tulla käännetty verovelvollisuus tai 0 % verokanta. 0 % verokantaa sovelletaan esimerkiksi ulkomaille suuntautuviin lento-ostoihin. Kaiken tämän normaalin arvonlisäverotuskäsittelyn lisäksi tulee vielä huomioida marginaaliverotus. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 10.)

Marginaaliverotuksella tarkoitetaan järjestelyä, jossa yritys maksaa veroa sille jäävästä katteesta, eikä laskuihin kirjatun arvonlisäveromäärän mukaan. Joissakin tilanteissa laskulla oleva arvonlisävero voi olla pienempi kuin siitä maksettavaksi tuleva marginaalivero. Marginaaliveron määrä on tällä hetkellä 24 %.

Marginaaliverotus perustuu Euroopan unionin direktiiviin. Alkuperäinen direktiivi on vuodelta 2006 ja se käsittelee koko Euroopan yhteistä arvonlisäverotusjärjestelmää. Suomessa laskentatavan määrää arvonlisäverolaki. Arvonlisäverolakia uudistettiin vuonna 2010 hallituksen esityksen 41/2010 mukaisesti. Tässä uudistuksessa yksinkertaistettiin marginaaliveron laskentatapaa siten, että laskentakaava ei ole riippuvainen arvonlisäprosenttien muutoksista. Aiemmin laskentakaavaa on pitänyt tarkastaa joka kerran kun arvonlisäveroprosenteissa tapahtuu muutoksia. Nykyinen laskentatapa perustuu näihin vuonna 2010 annettuihin ohjeisiin. Verottaja on lisäksi antanut omia tarkempia ohjeitaan laskentaan vuonna 2013. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY. 28.11.2006; HE 41/2010.)

Marginaaliverotusmenettelyä on perusteltu sillä, että matkatoimistojen ja muiden turistimatkojen järjestäjien palvelut ovat usein palvelupaketteja, jotka koostuvat eri osista. Eri osien verotuspaikka, verotusperuste ja verojen vähennystä koskevien yleisten arvonlisäverolain säännösten noudattaminen muodostuisi matkanjärjestäjille ongelmalliseksi. Tästä syystä kaikkia matkanjärjestäjien kolmansilta osapuolilta hankkimia ja matkustajalle edelleen myytäviä liiketoimia kohdellaan yhtenä matkatoimistopalveluna. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 498.)

Marginaaliverotusmenettelyn tarkoituksena on yksinkertaistaa matkanjärjestäjän verotuskäytäntöä niissä tilanteissa, joissa se ostaa palveluja toisista EU maista. Ellei marginaaliverotus-

menettelyä olisi, joutuisi matkanjärjestäjä rekisteröitymään verovelvolliseksi kaikkiin niihin maihin, joista se palveluja hankkii. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 92.)

Matkatoimiston on sovellettava marginaaliverotusta vain matkanjärjestäjäroolissa myymiinsä palveluihin. Matkanvälittäjänä toimiessaan matkatoimiston tulee soveltaa normaalia arvonlisäveromenettelyä. Marginaaliverotus koskee vain EU alueella tapahtuvia ostoja ja myyntejä, yhteisön ulkopuolelle suuntautuviin matkoihin sovelletaan normaaleja arvonlisäverolain säädöksiä. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 92.)

1.1 Tutkimusongelma

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelma muodostuu asiakasyrityksen tarpeesta selvittää marginaaliveron käsittelyn oikeellisuus kirjanpidon eri vaiheissa. Marginaaliverotus tulee ottaa huomioon jo matkaa myytäessä ja saapuvia laskuja käsiteltäessä. Saapuvien laskujen tarkastajien tulee siis jo laskua tiliöidessään tietää, onko ko. tapahtuma marginaaliveron alainen vai ei.

Yrityksellä on käytössään suhteellisen monimutkainen tili- ja kustannuspaikkarakenne. Marginaaliveron laskenta suoritetaan tilikartan perusteella. Kustannuspaikat on periaatteessa jaoteltu EU:n alueella sijaitseviin ja EU:n ulkopuolisiin kustannuspaikkoihin ja laskentaan mukaan otettavat tilit määritelty niille kirjattavien tapahtumien perusteella. Koska yrityksen toiminta on varsin laajaa ja kohdevalikoimat vaihtuvat sesongeittain, on nähty tarve tarkistaa tilanne marginaaliverolaskennan suhteen. Euroopan unioniin on liittynyt uusia maita viime vuosien aikana, myös näihin maihin kohdistuvat tapahtumat tulisi ottaa huomioon laskennassa.

1.2 Työn rajaus

Työ rajataan koskemaan marginaaliverotusta siltä osin kun se koskee matkatoimistopalveluja eli käytännössä matkatoimistojen ja matkanjärjestäjien osalta. Marginaaliverotusmenettely on käytössä mm. käytetyn tavaran ja antiikkiesineiden kaupassa, mutta tätä menettelyä ei tässä työssä tulla käsittelemään. Kohdeyrityksen osalta työn tutkimuksellinen osuus rajataan koskemaan niitä tilejä ja kustannuspaikkoja, joille tällä hetkellä kirjataan marginaaliveron alaisia tapahtumia.

Työssä ei käsitellä yrityksen muita kirjanpidon kirjauksia, jollei marginaaliverolaskennan oikeellisuuden varmistaminen tätä edellytä. Vaikka marginaaliverotus liittyykin yrityksen muuhun arvonlisävero-käsittelyyn, ei tässä työssä perehdytä syvällisemmin muihin arvonlisäverotai verokirjauksiin. Työssä käytetään lähteenä monia erityyppisiä lakeja, mutta niiden sisäl-

töön puututaan vain siltä osin kuin ne koskevat marginaaliverotusta tai käsitteitä, joita marginaaliverotukseen liittyy.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Laadullisella tutkimusmenetelmällä tarkoitetaan tutkimusta, jossa tarkastellaan merkitysten maailmaa. Tässä menetelmässä ei niinkään tehdä varsinaista kyselyä, vaan tutkitaan merkityskokonaisuuksia. Laadulliseen tutkimusmenetelmään sisältyy aina kysymys, mitä merkityksiä tutkimuksessa tutkitaan? Tutkitaanko kokemuksia, jotka ovat aina omakohtaisia, vai käsitteitä, jotka saattavat olla ennemminkin perinteisiä tai tyypillisiä tapoja. (Vilkka 2005, 97.)

Lähtökohtana kvalitatiivisessa tutkimuksessa on todellisen elämän kuvaaminen. Kohteita pyritään tutkimaan mahdollisimman kokonaisvaltaisesti ja pyrkimyksenä onkin ennemmin löytää tai paljastaa tosiasioita, kuin todentaa jo olemassa olevia. Tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedonhankintaa ja aineisto kootaan luonnollisissa, todellisissa tilanteissa. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161.)

Laadullisen tutkimuksen tavoitteena ei ole löytää totuutta tutkittavasta asiasta ja tutkimuksessa korostuvat kolme näkökulmaa tutkimuskohteeseen, konteksti, intentio ja prosessi. Laadulliseen tutkimukseen voi liittyä haastattelu tai havainnointi. Laadullisen tutkimusmenetelmän ja sen aineiston keräämisen tavoite on aineiston sisällöllinen laajuus, pikemminkin kuin aineiston määrä kappaleina. (Vilkka 2005, 98-99.)

Laadullisessa tutkimuksessa aineistoa kerätään niin kauan kuin se tuottaa lisätietoa. Tämän kylläisyys eli saturaatiopisteen saavutuksen jälkeen aineiston lisääminen ei enää tuota varsinaista uutta tietoa. (Toikko & Rantanen 2009, 124.)

Laadullisella tutkimusmenetelmällä tehdyn tutkimuksen aineiston määrällä ei siis ole väliä, vaan merkitsevä tekijä aineiston keruussa on laatu. Tavoitteena on että tutkimusaineisto auttaa ymmärtämään tutkittavan asian ja että sen perusteella voi muodostaa teoreettisen tulokinnan. Tutkimuksen voi tehdä pienelläkin aineistomäärällä, mikäli analyysi tehdään perusteellisesti. (Vilkka 2005, 126.)

Laadullisen aineiston analyysi voidaan toteuttaa teoria tai aineistolähtöisesti. Analyysissä oletetaan että mitä enemmän aineistoon perehdytään, sitä enemmän aineisto alkaa puhua oman sisäisen rakentumistapansa kieltä. Teorialähtöinen analyysi sen sijaan edellyttää etukäteen määritettyä jäsenysrunkoa. (Toikko & Rantanen 2009, 140.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen tutkimussuunnitelma saattaa muuttua tutkimuksen mukana, tutkijan on oltava valmis muuttamaan suunnitelmiaan ja joustamaan tutkimuksen edetessä. (Hirsjärvi ym. 2009, 164.)

Tutkimuksen tapaisena, tai oikeastaan sen jatkeena, voidaan pitää myös kehittämistoimintaa. Siinä sovelletaan tutkimuksella saatuja tuloksia ja pyritään soveltamaan tutkimuksella saatuja tietoja käytäntöön. Tutkimuksellisella kehittämistoiminnalla voidaan kuvata tutkimuksen ja kehittämisen yhteistyötä, siinä ikään kuin tutkimus ja kehittämistoiminta ovat osittain päällekkäisiä ja täydentävät toisiaan. Kuitenkin tutkimuksellinen kehittämistoiminta on enemmän käytännönläheistä reaalielämän kehittämistä kuin tutkimusta. (Toikko & Rantanen 2009, 19-22.)

Tähän opinnäytetyöhön sovellettiin laadullista tutkimusmenetelmää. Osin tätä opinnäytetyötä voidaan pitää myös kehittämistoimintaan kuuluvana. Aineistoa tähän tutkimukseen kerättiin kirjallisten ja sähköisten lähteiden lisäksi kohdeyrityksen kirjanpidosta ja kohdeyrityksen sekä emoyhtiön henkilökunnan haastatteluista. Suuren osan analysoitavasta aineistosta muodosti kohdeyrityksen kirjanpidon tapahtumat tammikuusta lokakuuhun 2014. Lisäksi aiempien vuosien kirjanpilotapahtumia on käsitelty niiltä osin kuin asioiden selvittäminen on sitä vaatinut.

2 Matkailualan toimintamuodot ja niiden arvonlisävero

Matkailualan palveluita myydään useilla erilaisilla myyntitavoilla. Myyntitavalla on usein ratkaiseva merkitys myynnin arvonlisäverokohteluun. Matkatoimistoalalla myyntitavan valinnan ratkaisee se, onko kyse omissa nimissä tapahtuvasta, vai toisen nimissä ja lukuun tapahtuvasta myynnistä. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 30.)

Palvelun määrittely voi vaikuttaa myös siihen, mille maalle kuuluu myyntiin perustuva verotusoikeus, koska oikeus verottamiseen on sidottu palvelujen luonnehdintaan. Jos palvelua ei katsota minkään erityissäännöksen mukaiseksi, on verotusoikeus lähtökohtaisesti sillä maalla, mihin myyjä on sijoittautunut. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 10.)

Matkailualalla on yleistä että palvelujen verokannat vaihtelevat ja samaan matkapakettiin voi sisältyä useita eri verokannalla verotettavia palveluita. Mikäli palvelun myyjä tuottaa itse nämä palvelut, on ne eroteltava verokannoittain. Mikäli myyjä sen sijaan toimii välittäjänä tai matkanjärjestäjänä on verokohtelu toisenlainen. Välittäjän kautta hankitun palvelun verokanta on samanlainen kuin jos palvelu hankittaisiin suoraan tuottajalta, matkanjärjestäjä taas käyttää marginaaliverotusta. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 29-31.)

Matkailualalla on arvonlisäverotuksen suhteen siis merkityksellistä sekä se, mihin kategoriaan myyjä sijoitetaan, että se mitä palvelua hän myy. Matkatoimistopalvelu on pääsääntöisesti katsottu myydyksi Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos matkatoimistopalvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, on se myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 21-22.)

2.1 Matkatoimistopalvelu

Matkatoimistopalvelulle löytyy aika suppea määritelmä Arvonlisäverolaista: ”Kun matkanjärjestäjä myy omissa nimissään muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi ostamiaan palveluita ja tavaroita, matkanjärjestäjän katsotaan myyvän yhden palvelun (matkatoimistopalvelu)” (Laki Arvonlisäverosta 30.12.1993/150, 80 §). Laki ei siis tämän mukaan huomioi kuin matkanjärjestäjänä tapahtuvan myynnin.

Arvonlisäverotuskäytännössä on matkanjärjestäjänä pidetty kaikkia niitä verovelvollisia, jotka myyvät matkapalveluja omissa nimissään. Matkanjärjestäjä voi siis arvonlisäverokäytännössä tarkoittaa myös muuta kuin valmismatkoja järjestävää matkatoimistoa. Esimerkkinä hotelli, joka järjesti myös kuljetuksia hotellin ja eri paikkakuntien välillä, sekä kiertoajeluita hotellissaoloaikana. Nämä kolmansilta ostetut palvelut ovat marginaaliveron alaisia ja hotelli siis toimi tässä tapauksessa matkanjärjestäjänä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 499-500.)

Matkatoimistopalvelun myyntiin sovelletaan yleistä 24 % verokantaa, vaikka muilta elinkeinonharjoittajilta ostetut palvelut olisivatkin verottomia tai muun verokannan alaisia. Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen edellytyksenä on, että matkanjärjestäjä ostaa myymänsä palvelut alihankkijoilta. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 97-98.)

Marginaaliveron alaisiksi matkatoimistopalveluiksi katsotaan ainakin pakettimatkat, ns. tiskillä paketoituihin eli räätälöityihin matkoihin, tilauslentojen seat-only paikat, matkanjärjestäjän itsensä hinnoittelemaat lentopaikat sekä majoituspalvelut. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 99.)

2.2 Matkanjärjestäjä ja matkatoimisto

Arvonlisäverolaki ei sinällään sisällä matkanjärjestäjän määritelmää. Käsite matkanjärjestäjä on määritelty valmismatkalaissa näin: ”Matkanjärjestäjällä tarkoitetaan tässä laissa sitä, joka suunnittelee ja toteuttaa valmismatkoja, sekä tarjoaa niitä joko itse tai muun elinkeinonharjoittajan välityksellä, taikka joka omaan lukuunsa tarjoaa toisen järjestämiä valmismatkoja” (Valmismatkalaki 28.11.1994/1079, 3 §).

Satunnainen yhden tai kahden yksittäisen matkan järjestäminen ei tee palvelun myyjästä vielä kuitenkaan arvonlisäverolaissa tarkoitettua matkanjärjestäjää. Myöskään yksinomaan päivämatkojen järjestäminen ei tee toimijasta matkanjärjestäjää, mikäli toimija ei myy mitään muuta matkatoimistopalvelua. Esimerkki yhden matkan järjestämisestä voisi olla vaikka jonkun yrityksen järjestämä tilaisuus henkilökunnalleen tai linja-autoilija, joka järjestää yhteiskuljetuksen teatteriin. (Talentum Fokus 2014.)

Matkatoimiston määritellään olevan liikeyritys, joka tuottaa, myy ja välittää matkoja ja matkapalveluita. Matkatoimistojen tärkeimmät tehtävät ovat palveluiden myynti ja välittäminen, matkapalveluiden tuottaminen ja muiden palvelujen tuottaminen ja välittäminen. Muita palveluita voivat olla mm. viisumien ja muiden dokumenttien hankinta, matkavakuutusten myynti sekä erilaisten ravintola-, ohjelma-, ja pääsylippujen myynti. Matkatoimistot ovat yleensä profiloituneet ja erikoistuneet tiettyihin toimintoihin, esimerkiksi liikematkoihin. (Verhelä 2000, 49.)

Varsinaista suurta eroa ei matkanjärjestäjän ja matkatoimiston välillä enää nykyisin ole. Aiemmin rajanveto sen suhteen oli paljon helpompaa. Tämä myyntimuotojen sekoittuminen aiheuttaa osaltaan tulkintavaikeuksia myös verotuskysymyksissä. Ehkä merkittävin eroavaisuus on siinä, että matkanjärjestäjät panostavat nimenomaan valmiisiin matkapaketteihin ja matkatoimistot taas palvelevat etsimällä asiakkaalle sopivimman matkustusvaihtoehdon, oli sitten kyse lento, laiva, linja-auto tai rautatiekuljetuksesta.

2.3 Välitysmyynti ja valmismatka

Välitysmyyntistä on kyse silloin, kun matkatoimisto välittää asiakkaalle palveluntuottajan palvelun tämän määräämällä hinnalla ja ehdoin. Tyypillisiä matkatoimistojen välittämiä palveluita ovat henkilökuljetukset, majoitukset, autonvuokraukset ja valmismatkat. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 30.)

Välitysmyyntin ja matkanjärjestäjämyyntin välinen ero on ollut joskus hankala mieltää. Välitysmyyntissä asiakkaan tulee ymmärtää, kuka on palvelun tai muun hyödykkeen todellinen myyjä, sekä se, että palvelua koskevan sopimuksen täyttämisestä vastaa palvelun myyjä, eikä välittäjä. Välittäjällä on palvelun välittämisestä sopimus palvelun myyjän kanssa ja hän saa useimmiten välityspalkkion tai palvelumaksuksi nimetyn palkkion. Välittäjän liikevaihdoksi jää vain edellä mainittu välityspalkkio tai palvelumaksu. Palkkiosta voidaan käyttää myös muita nimityksiä - provisio, komissio, transaktio, matkatoimistopalkkio. Saadusta palkkiosta, sen nimeämisestä riippumatta, välittäjä tilittää myyntin veroa kulloinkin voimassa olevan verokannan mukaan, tällä hetkellä 24 % kun palvelun myyntimaaksi katsotaan Suomi. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 50, 55.)

Välitysperiaatetta myynnissään voivat soveltaa Kuluttajaviraston valmismatkaliikennerekisteriin välittäjinä tai matkanjärjestäjinä, tai molempina, rekisteröidyt elinkeinonharjoittajat. Välittäjinä voivat toimia myös ne liikenne-, majoitus- tai muiden yhtiöiden asiamiehet, joilla ei ole velvoitetta rekisteröityä valmismatkaliikerekisteriin. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 53.)

Esimerkkinä välityspalveluista voisi toimia matkatoimisto, joka myi varustamon hinnoittelemaa laivalippuja. Yritys sai myynnistä välityspalkkion, mutta tätä ei veloitettu asiakkaalta vaan asiakas maksoi varustamon määrittelemän hinnan. Tällöin myynti tulkittiin korkeimmassa hallinto oikeudessa välitysmyyntiksi. (KHO 30.6.2005/1671.)

Matkatoimisto voi myydä palveluita tai matkapaketteja myös omissa nimissään. Tällöin matkatoimisto on hinnoitellut palvelut itse. Jos matkatoimisto kokoaa useampia palveluita yhdeksi kokonaisuudeksi ja myy ne yhdistetyllä hinnalla luokitellaan myynti valmismatkapaketin myynniksi ja myyjä tämän osalta matkanjärjestäjäksi. Tällöin astuvat voimaan marginaaliverotuksen säännökset. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 31.)

Välittäjän kokoaman valmismatkapaketin myynnin verollisuus riippuu matkan kohteesta. Mikäli matka suuntautuu Suomeen tai muuhun EU-maahan on paketin myynnistä suoritettava marginaaliveroa. Mikäli asiakkaalta peritään palvelumaksua tai muuta sen tyyppistä, on tämä osuus kuitenkin normaalilla 24 % verokannalla myytävää palvelua, jos matkan ostaja on suomalainen yksityishenkilö tai yritys. Jos matka suuntautuu EU:n ulkopuolelle, on koko paketti, mukaan lukien palvelumaksu verotonta. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 67, 79.)

Monimutkaiseksi tällaisen paketin verotus muuttuu siinä kohtaa, jos matkasta osa suuntautuu EU:n alueelle tai jos matkaan sisältyy matkanjärjestäjän oma opaspalvelu. Se osa matkasta, joka tapahtuu EU:n alueella on edelleenkin marginaaliveron alaista, mutta se osa, joka kohdistuu EU:n ulkopuolelle on verotonta. Saatu palvelumaksu jakaantuu samalla tavoin matkan osien suhteessa verolliseen ja verottomaan osuuteen. Jos paketti suuntautuu EU:n ulkopuolelle, mutta tarjolla on oma opaspalvelu, on paketista peritty palvelumaksu kuitenkin opaspalvelun osalta verollinen, vaikka muutoin olisikin täysin veroton. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 67.)

2.4 Oma tuotanto

Matkatoimistopalveluja koskevaa marginaaliverotus menettelyä sovelletaan vain matkanjärjestäjän ulkopuolisilta elinkeinonharjoittajilta ostettuihin palveluihin. Matkanjärjestäjän itse suorittamiin palveluihin sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Itse suoritettuja pal-

veluja ei siten katsota matkatoimistopalveluksi, tästä voisi hyvä esimerkki olla vaikkapa matkanjärjestäjän palveluksessa olevat oppaat. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 510-511.)

Pakettimatkaan sisältyvät omat palvelusuoritukset eivät ole matkatoimistopalvelua, vaan ne verotetaan erikseen hyödykekohtaisesti. Pakettimatka saattaa muutoin olla täysin veroton, esimerkiksi jos matka suuntautuu EU alueen ulkopuolelle, mutta omat palvelusuoritukset verollisia. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 101.)

Omalla opaspalvelulla tarkoitetaan järjestelyä, jossa opaspalveluita tuottaa matkanjärjestäjään työsuhteessa oleva henkilö. Koska kyseessä on matkanjärjestäjän omalla henkilökunnalla tuotettu palvelu, tulee siihen soveltaa arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 135.)

Ohjetta tai selvyttää siitä, mitkä kaikki asiat ovat tällaiseen omaan opaspalveluun liittyviä, ei tunnu löytyvän. Ovatko esimerkiksi kohteessa kauden ajan asuvan oppaan aikaansaamat kulut kuten käytetyt toimistotarvikkeet tai kohteessa liikkumisesta aiheutuneet kulut marginaaliverotukseen kuuluvia, suoraan asiakkaaseen kohdistuvia kuluja vai omaan palveluun liittyviä kuluja, jotka kuuluvat normaalin alv:n piiriin.

3 Marginaaliverotuksen perusteet

Marginaaliverotus perustuu EU direktiiviin nro 2006/112/EY. Jäsenvaltioiden on sovellettava erityistä arvonlisäverojärjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluita matkojen toteuttamisessa. Tätä erityisjärjestelmää ei sovelleta matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä. Itse direktiivissä ei määritellä mitkä tapahtumat ovat marginaaliveron alaisia ja mitä eivät. Direktiivissä todetaan, että liiketoimia jotka matkatoimisto suorittaa matkan toteuttamiseksi, pidetään yhtenä matkatoimiston asiakkaalle suorittamana palveluna. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY. 28.11.2006.)

Direktiivin II osaston viidennessä ja kuudennessa artiklassa määritetään keitä direktiivi koskee. Lyhyesti ilmaistuna direktiiviä tulee noudattaa koko yhteisön alueella. Poikkeuksellisia alueita, jotka ovat vapautettuja tästä direktiivistä, ovat Athos-vuoret, Kanariansaaret, Ranskan merentakaiset departementit, Ahvenanmaa, Kanaalisaaret, Helgolandin saari, Büsingenin alue, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia ja Luganonjärven Italialle kuuluvat vesialueet. Nämä ovat alueita joilla on EU:n sisällä muutoinkin oma erityisasemansa. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY. 28.11.2006.)

EU:n direktiivin ollessa aika ylimalkainen ovat jäsenmaat tehneet omia tulkintojaan siitä kuinka direktiiviä tulee soveltaa. Suomessa verottaja on antanut ohjeita ja Suomen matka-toimistoalan liitto, SMAL, on omalta osaltaan koettanut selventää tilannetta. Vaikka Ahvenanmaa mainitaan itse direktiivissä poissuljettavien alueiden listalla, on se kuitenkin Suomessa verottajan ohjeessa rinnastettu manner-Suomeen ja on näin ollen myös marginaaliverotuksen alainen. (Verohallinto 2014.)

3.1 Marginaaliverotus Suomessa

Marginaaliveron alaisia tapahtumia ovat matkanjärjestäjän myymät palvelut ja tavarat, jotka on ostettu muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi (Verohallinto 2014). Näitä tapahtumia ei ole erikseen verottajan toimesta lueteltu, muutamia esimerkkejä on kyllä annettu, mutta ne koskevat lähinnä kokonaisia matkapaketteja, eivät yksittäisiä tilitapahtumia.

Verottajan ohjeistuksessa on marginaaliveron alaisiksi tapahtumiksi määritelty valmismatkat, joilla tarkoitetaan sellaista matkaa joka sisältää sekä kuljetuksen, että majoituksen. Mikäli matkanjärjestäjä myy pelkän kuljetuksen, jossa on kuitenkin mukana jokin olennainen matkailupalvelu, on kyse valmismatkasta. Sen sijaan jos myydään pelkkä kuljetus, vaikuttaa myyjän status verokohteluun. Mikäli matkanjärjestäjä myy valmismatkojen lisäksi myös yksittäisiä kuljetuspalveluja tai yksittäisiä majoituspalveluja pidetään myös näitä marginaaliveron alaisina myynteinä. Kuitenkin jos matkanjärjestäjä myy yksittäisen lentolipun lentoyhtiön määräämällä hinnalla, katsotaankin tämä välityspalveluksi, joka ei ole marginaaliveron alaista. (Verohallinto 2014.)

Ohjeistuksessa on lueteltu enemmänkin sellaisia tapahtumia, jotka eivät ole marginaaliverotuksen piiriin kuuluvia. Tällaisia ovat esimerkiksi yksittäiset ruokailu- ajanvietto yms. palvelut, jotka eivät sisälly matkapakettiin. Yksityisiltä henkilöiltä ostetut palvelut, esimerkiksi lomamökkivuokraus, jossa mökin omistaa yksityishenkilö joka ei ole arvonlisäverolain mukaan elinkeinonharjoittaja, ei ole marginaaliverotuksen piirissä. Erilaiset markkinointiin liittyvät palvelut eivät ole välittömästi matkustajan hyväksi ostettuja palveluja. Myöskään yhtiön liiketoiminnan harjoittamiseen yleisellä tasolla liittyvät hankinnat eivät ole välittömästi matkustajan hyväksi ostettuja palveluja tai tavaroita. (Verohallinto 2014.)

Erityisohje on annettu itse suoritettujen palvelujen osalta. Pääsääntöisesti itse suoritettut palvelut eivät ole marginaaliveron alaisia. Hyvänä esimerkkinä tästä ovat matkanjärjestäjän palveluksessa olevat oppaat. Kuluttajille myytäessä opaspalvelu katsotaan myydyksi Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä. Jos opaspalvelujen myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa

muualla kuin Suomessa, suoritetaan opaspalvelujen myynnistä kuluttajalle aina Suomen arvonlisävero riippumatta siitä missä opaspalvelu suoritetaan. (Verohallinto 2014.)

Verottaja ottaa lisäksi kantaa siihen, mikä katsotaan palvelun välitykseksi. Palvelun välitys ei ole marginaaliveron alaista vaan siihen sovelletaan normaaleja arvonlisäverolain säännöksiä. Välityspalveluiksi katsotaan sellaiset tapahtumat, joissa palvelu myydään palvelun suorittajan hinnalla ja hänen nimissään. Yleisesti palvelun välittäjä saa välittämästään palvelusta välityspalkkion. (Verohallinto 2014.)

3.1.1 Eräitä erityistapauksia

Verottajan ohjeistuksesta ei löydy mainintaa siitä, että vero voitaisiin laskea myös arvioituna, ikään kuin vakiokatteena. Suomen matkatoimistoalan liiton julkaisemassa ALV-oppaassa sanotaan asiasta näin: ”Arvonlisäverolain marginaaliverotusmenettelyä koskevista valmisteluasiakirjoista ilmenee, että vero on tilitettävä todellisesta katteesta. Erityisesti pitkiä vapaa-ajan matkasarjoja operoivalle matkatoimistolle tämä edellyttää menettelyä, jossa veron perusteena käytetään oletusarvoon perustuvaa vakiokatemarginaalia, jota oikaistaan jatkuvasti tiikauden aikana siten, että lopputuloksena syntyy todellinen kate ja siitä tilitettävä vero.” Vakiokatemarginaali voidaan johtaa edellisen vuoden myyntikatteista tai tilikaudelle budjetoiduista myyntikatteista. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 131.)

Marginaaliverolaskelman tulos voi päättyä negatiiviseksi. Matkanjärjestäjällä on oikeus saada tämä negatiivinen arvonlisävero hyväkseen palautuksena, jos sitä ei voi vähentää kohdekauden myynneistä suoritettavasta arvonlisäverosta (Verohallinto 2014).

Mikäli matkanjärjestäjälle aiheutuu lisäkuluja, esimerkiksi majoituksen tason korjaamisesta tai matkanjärjestäjä maksaa asiakkaalle hyvitystä matkan virheistä ja puutteista voidaan nämä kulut ottaa mukaan marginaaliverolaskelmaan. Muutuskulujen on katsottu olevan palveluun kuuluvaa hinnanalista ja siten myös marginaaliverotukseen kuuluvia. Peruutuskulut sen sijaan ovat verrannollisia vahingonkorvaukseen ja niitä ei lasketa mukaan marginaaliverotukseen. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 132, 134.)

Asiakkailta saatuja ennakkomaksuja koskee arvonlisäverolain 15 pykälä. Sen mukaan verovelvollisuus syntyy, kun vastike tai sen osa on kertynyt ennen tavarantoimitusta tai palvelun suorittamista. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä että matkanjärjestäjien tulisi ottaa ennakkomaksut huomioon marginaaliveroa laskettaessa. Käytännössä tämä on osoittautunut mahdolliseksi toteuttaa. Matkatoimistoille onkin useissa maissa sallittu tiettyjä poikkeusjärjestelyjä. Suomessa verottaja ei ole puuttunut matkanjärjestäjän toimintaan, vaikka ennakko-

maksuista ei ole tilitetty veroa, kunhan lopullisen veron tilittämisestä on huolehdittu asian mukaisesti. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 133-134.)

3.1.2 Marginaaliverotus Ruotsissa ja Iso-Britanniassa

Tarkastelin myös muutaman muun EU-maan vastaavia ohjeistuksia. Valitsin tarkastelun kohteeksi Ruotsin ja Iso-Britannian, koska tiedän että näiden maiden verotuksen piiriin kuuluu suuria matkanjärjestäjiä, joiden täytyy noudattaa direktiiviä.

Ruotsissa myydessä palvelua arvonlisävelvolliselle yrittäjälle saa yritys itse valita käyttääkö normaalia arvonlisäverotusmenettelyä vai marginaaliverotusta. (Skatteverket 2014.) Suomessa taas yritykselle myydessä ei ole annettu vastaavaa valinnanvaraa vaan verokohtelu riippuu enemmän siitä toimitaanko välittäjänä vai matkanjärjestäjänä. Myyjälle asialla ei ole merkitystä, mutta vähennyskelpoiselle ostajalle vähennysmäärät ovat aivan erilaiset. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 116.)

Ruotsissa marginaaliverotuksen määritellään koskevan charter- matkoja, teemamatkoja, konferenssi-, opinto- ja messumatkoja, kielikursseja, jalkapallomatkoja, golfmatkoja ja viikonloppupaketteja. Suomen verottajalta ei vastaavaa listaa löydy. Ruotsissa mainitaan lisäksi erikseen autopaketit, joissa asiakas menee paikalle omalla autolla, mutta matkanjärjestäjä järjestää esimerkiksi hotellimajoituksen. (Skatteverket 2014.) Välitysmyynti on ruotsissa tulokattu vastaavalla tavalla kuin suomessa. Oma palvelu käsitellään suomessa ja ruotsissa samalla tavalla. Oma palvelu on otettava pois luvuista ennen laskentaa ja siitä tulee maksaa normaalit arvonlisäverot.

Suurimpana erona Suomen ja Ruotsin käytäntöjen välillä on matkan veronalaisuuden määrittäminen ja itse laskennan suorittaminen. Ruotsissa myydyn matkan veronalaisuus syntyy heti kun matkasta on saatu maksusuoritus tai siitä on saatu osasuoritus. Jos jo matkaa myydessä pystytään määrittämään matkasta yritykselle jäävä kate, voidaan arvonlisäverolaskennassa käyttää oikeita summia. Ruotsissa annetaan ohje myös siitä, miten toimitaan, jos tuota oikeaa katetta ei ole saatavissa. Silloin käytetään schablonmarginalia, jonka on määritetty olevan 13 % matkan hinnasta. Kuitenkin heti, kun oikea kate on tiedossa, tulee se korjata verolaskennassa, mikäli on valinnut ilmoitustavakseen oikean marginaalin. (Skatteverket 2014.)

Ruotsissa annetaan matkanjärjestäjälle mahdollisuus valita, käyttääkö arvonlisäverolaskennassaan vuoden aikana todellisiin katteisiin perustuvaa laskentaa vai yleistä 13 % kateprosenttia. Verottajan mukaan suurin osa ruotsissa toimivista yrityksistä käyttää 13 % kateprosenttia laskennassaan. Yrityksen tulee noudattaa valitsemaansa käytäntöä koko vuoden ajan, kesken vuoden ei käytäntöä voi vaihtaa eikä näitä kahta erityyppistä käytäntöä voi olla käytössä yhtä

aikaa. (Skatteverket 2014.) Suomessa tällaista mahdollisuutta ei verottajan ohjeen mukaan ole, vaan laskennassa käytetään aina oikeaa marginaalia. Lisäksi Suomessa katsotaan että veronalaisuus syntyy silloin, kun matka suoritetaan ja kulut ja tuotot matkasta konkretisoituvat. (Laatikainen-Mattsson & Hämäläinen 2011, 103.)

Iso-Britannian ohjeistus on pääsäännöiltään melko samanlainen kuin suomen ja ruotsinkin, eroavaisuuksia kuitenkin löytyi. Ohjeistusta on todella runsaasti, yli 33 sivua ja ohjeet on enimmäkseen esitelty konkreettisten esimerkkien muodossa. Ison-Britannian ohjeessa käsitellään myös tilanteita, joissa matkanjärjestäjällä on toimintaa useissa eri maissa ja annetaan ohjeet siitä, mitä verotustapaa tulee käyttää kussakin tapauksessa.

Iso-Britanniassa katsotaan että varsinaiseen matkaan liittyvä maan sisäinen liittymälento on osa marginaaliverotuksen alaista matkaa, jos liittymälento suoritetaan kuuden tunnin sisällä varsinaisen lennon aikataulunmukaisesta laskeutumisajasta. Tämän ajan ylittämisen jälkeen kotimaan lento on normaalin arvonlisäverotuksen piirissä. Ulkomaan jatkolentojen vastaava aikaraja on 24 tuntia. (UK Government 2014.) Suomessa Aurinkomatkat on tiedustellut asiaa verottajalta. Mikäli liittymälento myydään samalla hetkellä ja osana ulkomaan pakettimatkaa on kyse marginaaliveron alaisesta palvelusta, sillä edellytyksellä että matka ei keskeydy esimerkiksi yöpymisen takia. Jos liittymälento sen sijaa myydään erillisenä, on se normaalin alv:n piiriin kuuluva tapahtuma. (Tamminen, sähköpostiviesti 12.12.2013.)

Iso-Britanniassa matkan veronalaisuus määräytyy matkasta maksetun määrän mukaan. Niin kauan kuin matkasta on maksettu alle 20 %, ei sitä huomioida verolaskennassa, mutta heti kun tämä määrä ylittyy, on matka mukana laskennassa. Mikäli matkasta saadaan useampia osasuorituksia, ovat nämä aina sen kuukauden laskennassa mukana kun suoritus on saatu. Iso-Britannia antaa kuitenkin tässä kohdin matkanjärjestäjän valita halutaanko matkasta saatu tuotto ottaa mukaan laskentaan ikään kuin näin jaksotettuna vai vasta matkan alkupäivänä. (UK Government 2014.)

Veron laskentaan annetaan kaksi eri mahdollisuutta - Market value calculation tai Cost based calculation. Market value calculation vastaa meidän laskentaamme ottaen huomioon todelliset tuotot ja kulut. Cost based taas muistuttaa Ruotsin 13 % laskentaa. Ohjeistuksessa on lisäksi esimerkkejä siitä mitä asioita marginaaliverotuksessa ei saa vähentää ja lisäksi ohjeet siitä kuinka vieraiden valuuttojen kanssa toimitaan. Valuutan kääntöön on annettu viisi eri tapaa, mutta yhden vuoden aikana näistä voi käyttää vain yhtä valitsemaansa. Myös leirintä-alueella tapahtuvaan palveluun ja poistoihin on Iso-Britannian verottaja ottanut kantaa. (UK Government 2014.)

Iso-Britanniassa on lisäksi käytössä käsite VAT-Group. Ne ostot jotka tapahtuvat saman VAT Groupin sisällä eivät oikeuta vähennykseen. Näitä kutsutaan in-house costeiksi. Ymmärtäisin tämän niin, että jos esimerkiksi Suomessa Finnair ja Aurinkomatkat kuuluisivat samaan VAT Groupiin, ei Aurinkomatkat saisi vähentää lento-ostojaan marginaaliverolaskelmassa vaan niihin sovellettaisiin normaaleja ALV säännöksiä. (UK Government 2014.)

3.2 Marginaalivero kirjanpidon kirjauksissa

Marginaaliveron alaisten tapahtumien kirjaamisesta kirjanpitoon määrätään arvonlisäverolais-
sa ja arvonlisäveroasetuksessa. Lisäksi kirjanpitolautakunta on antanut asiasta lausuntoja.

Arvonlisäverolaki määrää ensinnäkin, että verovelvollisen on järjestettävä kirjanpitoonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaissa tarkoitettuihin tositteisiin. (AVL 30.12.1993/1501, 209 §.) Arvonlisäveroasetuksen mukaan eri verokantojen alaisten myyntien ja ostojen on oltava vaikeuksitta erotettavissa toisistaan asia-järjestyksessä pidettävässä kirjanpidossa. (AVA 21.1.1994/50. 1 §.)

Käytännössä, koska monilla matkanjärjestäjillä ja matkatoimistoilla on yleensä ainakin kahden tyyppistä myyntiä, lain ja asetuksen määräämät seikat aiheuttavat sen, että yritysten tulee järjestää kirjanpitoonsa niin että kaikille erityyppisille myynneille ja ostoille löytyy omat tilinsä.

Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen arvonlisäveron kirjaamisesta vuonna 2008. Tässä ohjeessa ei erityisesti käsitellä matkatoimistojen marginaaliverotusmenettelyä, ohjeessa todetaan vain lyhyesti, että matkatoimistojen marginaaliverotusmenettely on AVL 80 § mukaan pakollinen. (KILA 2008.)

Kirjanpitolautakunnan lausunnossa (KILA 1400/1996) käsitellään marginaaliverotusta käytetyn tavaran myynnissä, mutta lausuntoa voitaneen soveltaa myös matkatoimistomyyntiin. Annetun lausunnon perusteluissa todetaan muun muassa näin: Juoksevaa kirjanpitoa toteutettaessa marginaaliverotettavat ostot ja myynnit kirjataan erillisille niitä varten varatuille tileille. Laskennallinen vero saadaan kirjata ostojen perusteella ostojen oikaisueräksi ja arvonlisäveroamiseksi. Vastaavasti tulee tällöin menetellä myynnin osalta, jolloin laskennallisen veron määrä kirjataan myynnin vähennyseräksi ja toisaalta erilliselle arvonlisäverovelkatilille. Laskennallisia eriä ei saa kirjanpidossa vähentää suoraan osto- ja myyntitileiltä, vaan ostot ja myynnit tulee esittää bruttomääräisinä. Jos voittomarginaali on positiivinen, saadaan kuukauden veron perusteena oleva voittomarginaali ja tilitettävän veron määrä selvitettyksi suoraan edellä mainituilta kirjanpidon tileiltä.

3.3 Marginaaliveron laskenta

Matkatoimistopalvelun veron perusteena pidetään voittomarginaalia ilman veron osuutta. Voittomarginaali on matkatoimistopalvelun myynnistä saadun vastikkeen ja muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi hankittujen palvelujen ja tavaroiden ostohintojen erotus. Ostohintoihin sisältyy veron osuus. (AVL 30.12.1993/1501, 80§.)

Marginaaliveroa laskettaessa käytetään yleisimmin apuna kirjanpitoon tehtyjä kirjauksia, ja laskentaan otetaan mukaan vain direktiivin mukaiseen EU alueeseen kohdistuvat ostot ja myynnit. Laskentakaava itsessään on aika yksinkertainen. Verollinen myyntihinta - alihankintojen ostohinta = verollinen kate. Veron peruste on voittomarginaali ilman arvonlisäveron osuutta. Esimerkkinä vaikkapa näin: Myynti on ollut 500 euroa, ostot 350 euroa, katetta jää siis 150 euroa. Tästä katteesta laskettuna veron peruste on siis $150 - (150 \cdot 24 : 124) = 150 - 29,03 = 120,97$. Tästä veron perusteesta maksettava marginaalivero on $120,97 \cdot 24 \% = 29,03$ euroa. (Verohallinto 2014.)

Veron määrä on siis matkanjärjestäjälle kaikista palveluista tuo 24 % vaikka ostoihin sisältyisi-kin sellaisia tapahtumia, joita normaalisti verotettaisiin alemman verokannan mukaan. (Talentum Fokus 2014.) Marginaaliverolaskelma voi myös päättyä negatiiviseksi, tässä tapauksessa matkanjärjestäjällä on oikeus saada tämä hyväkseen palautuksena. Yleensä matkanjärjestäjällä on myös muuta arvonlisäveron alaista toimintaa ja marginaaliveron osuus otetaan huomioon yrityksen kokonaisverolaskelmassa. Siinä tapauksessa, että kuukausittaisen arvonlisäverokokonaisuuden arvo jää negatiiviseksi on matkanjärjestäjällä oikeus veron palautukseen. (Verohallinto 2014.)

3.4 Veron tilittäminen

Matkatoimistopalveluista suoritettava vero tilitetään ajallista kohdistamista koskevien yleisten säännösten mukaan. Käytännössä veron suorittamisvelvollisuuden voidaan katsoa syntyneen asiakkaan lähtöpäivänä, sekä tuottojen, että kulujen osalta. Tilikauden aikana vero voidaan suorittaa laskutusperusteisesti. Ennakkomaksuista vero tilitetään siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana maksu on kertynyt. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 507.)

Veron ilmoittamisesta ja maksamisesta säädetään verotililaissa. Verotililaki määrää ilmoittamisesta näin: ”Sähköinen kausiveroilmoitus on annettava viimeistään sen kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä ja muu kuin sähköinen kausiveroilmoitus viimeistään sen kalenterikuukauden 7 päivänä, jona kohdekauden vero on asianomaista veroa koskevan lain mukaan ilmoitettava. Verovelvollisen, jonka kohdekausi on kalenterivuosi, on annettava arvonlisäveroa

koskeva kausiveroilmoitus viimeistään kohdekautta seuraavan helmikuun viimeisenä päivänä” (Verotililaki 7.8.2009/604, 8 §).

Käytännössä ilmoituksen tekemisen määräpäivä on jokaisen kuukauden 12. päivä tai mikäli se osuu viikonlopulle, seuraava arkipäivä. Tämän määrittää verohallinto. Kausiveroilmoitus annetaan aina kuukauden myöhässä, eli joulukuun 12. päivä ilmoitetaan lokakuuta koskevat tiedot.

Verotililaissa määrätään myös maksun suorittamisesta: ”Kausiveroilmoitukseen perustuvat velvoitteet erääntyvät maksettaviksi sen kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä, jona kohdekauden vero on asianomaista veroa koskevan lain mukaan maksettava. Sellaisen verovelvollisen, jonka kohdekausi on kalenterivuosi, kausiveroilmoitukseen perustuva arvonlisäveroa koskeva velvoite erääntyy maksettavaksi kohdekautta seuraavan helmikuun viimeisenä päivänä” (Verotililaki 7.8.2009/604, 11 §).

Veron maksamista koskevat samat säännöt, kuin ilmoittamistakin, maksupäivä on aina kuukauden 12. päivä tai seuraava mahdollinen arkipäivä. Uskoisin että monissa yrityksissä veroilmoitus tehdään normaalien kuukauden päättämistoimenpiteiden yhteydessä, siis jo aika paljon aikaisemmin kuin vaaditaan ja maksaminen sitten tuon 12 pv. mukaan. Verojen ilmoittaminen tapahtuu verottajan sähköisen verotili-palvelun kautta, palvelussa on myös nähtävissä suoritettut maksut ja verotilin ajantasainen tilanne.

4 Oy Aurinkomatkat - Sun Tours Ltd

Aurinkomatkat on perustettu vuonna 1963, silloin yrityksen osakkaat olivat Area, Suomen Matkatoimisto ja Matkatoimisto Oy Kaleva. Vuonna 1966 otettiin käyttöön vielä nykyisinkin käytössä oleva nimi Oy Aurinkomatkat- Sun Tours Ltd Ab. (Ahtola ym. 2003, 14.)

Nykyisin Oy Aurinkomatkat - Sun Tours Ltd on Finnair konserniin kuuluva pääasiassa matkanjärjestäjätoimintaa harjoittava yritys. Aurinkomatkat Oy:llä on myös tytäryhtiö Virossa, Aurinko Oü. Aurinkomatkojen tuotevalikoimaan kuuluvat tällä hetkellä pakettimatkat, pelkät lennot, hotellit, risteilyt, aktiivilomat sekä erilaiset räätälöidyt yksittäis- ja ryhmämatkat. Aurinkomatkat Groupin liikevaihto vuonna 2013 oli 221 miljoonaa euroa ja asiakkaita oli lähes 300 000. (Aurinkomatkat 2014.)

Tulevaisuudessa Aurinkomatkat aikoo entisestään kasvattaa yhteistyötä emoyhtiö Finnairin kanssa ja panostaa enenevässä määrin pakettimatkojen myyntiin vähentäen samalla muita myyntimuotoja.

4.1 Kirjanpito

Aurinkomatkojen kirjanpitoa on vuosien varrella hoidettu eri paikoissa. Alun perin kirjanpito hoidettiin omin voimin kunnes 1990 luvulla perustettiin Finnair Travel Services. Finnair Travel Services oli Finnmatkojen ja Aurinkomatkojen yhteinen kirjanpito, tuotanto, taloushallinto, it ja hallinto-yhtiö. Finnair Travel Services hoiti yrityksen kirjanpidon 1990 luvun alusta 2000 luvun alkupuolelle kunnes organisaatiouudistusten myötä kirjanpito siirtyi konsernin talous-toimintojen hoidettavaksi. Viime aikoina kirjanpito on hoidettu samassa paikassa kuin Finnair Oyj:n ja muidenkin tytäryhtiöiden kirjanpito, Finnair Oyj:n Financial Control yksikössä. (Ahtola ym. 2003, 38; Apsolon, Lehmonen & Virolainen 2014, henkilökohtainen tiedonanto.)

Aurinkomatkojen kirjanpito hoidetaan pääosin SAP-järjestelmässä. SAP (Systeme, Anwendungen und Produkte) on alun perin Saksalainen toiminnanohjausjärjestelmä, joka koostuu erilaisista moduuleista. SAP on käytössä laajalti ympäri maailmaa ja sen nykyinen tuotevalikoima kattaa perusohjelmistojen lisäksi pilvi- ja mobiilipalvelut. (SAP Finland 2015.)

Aurinkomatkojen Kirjanpitoa hoidetaan FI = Financial Accounting ja CO = controlling moduuleilla. FI-moduuli sisältää varsinaisen kirjanpidon, myyntisaamisten ja ostovelkojen käsittelyn sekä käyttöomaisuuden hallinnan. CO-moduuli puolestaan on tarkoitettu erilaisten tuotto- ja kuluseuranta mallien muodostamiseen, tili- ja kustannuspaikkarakenteen ylläpitoon sekä raportointi tarkoituksiin. Avustavaa kirjanpitoa hoidetaan myös AGM-järjestelmässä, josta tietoa siirretään SAP-järjestelmään. SAP-järjestelmään on linkitetty myös mm. ostolaskujen käsittelyjärjestelmä Basware IP sekä matkahallintajärjestelmä Basware TEM. (Apsolon, Lehmonen & Virolainen 2014, henkilökohtainen tiedonanto.)

Tällä hetkellä Finnair-konsernissa on parhaillaan käynnissä kirjanpidon ja useimpien muiden taloustoimintojen siirto Finnair Oyj:n kokonaan omistamaan talouspalvelukeskukseen Backoffice Services Estonia Oü:hyn Tartossa, Virossa. Kirjanpidossa käytettävät järjestelmät tulevat säilymään samoina. (Apsolon, Lehmonen & Virolainen 2014, henkilökohtainen tiedonanto.)

4.2 Tilikartta

Aurinkomatoilla on hyvin laaja tili- ja kustannuspaikkarakenne. Käytettävissä olevia tilejä on yli 500 kappaletta ja kustannuspaikkoja noin 1000. Aurinkomatoilla käytettävissä olevat tilit ovat pääosin samat kaikille konserniyhtiöille, johtuen samasta kirjanpitojärjestelmästä. Tilirakenne muodostuu tase-, tuotto- ja kulutileistä.

Tasetilit ovat pääosin kirjanpitäjien käytössä, laskujen tiliöijille ja tarkastajille käytössä on 67 tuottotiliä ja 234 kulutiliä. Kulutileistä osaa ei ole tarkoitettu laskunkäsittelijöiden käyttöön,

esimerkiksi pankkitileihin ja veroihin liittyvät tilit on suojattu muiden kuin kirjanpitäjien kirjauksilta. Kustannuspaikkojen suuri määrä selittyy sillä, että melkein jokaiselle erityyppiselle matkapaketille ja lentosarjalle on aikojen saatossa avattu oma kustannuspaikka. On huomiotava, että läheskään kaikki tilit ja kustannuspaikat eivät ole jokapäiväisessä aktiivisessa käytössä. Varsinkin kustannuspaikkojen osalta on tilanne se, että joitakin kohteita joille aikoi- naan on kustannuspaikka perustettu, ei enää nykyisessä matkatuotannossa ole olemassa.

4.3 Tuottojen ja kulujen kirjaaminen

Yrityksen pääkirjanpitojärjestelmä on SAP, mutta käytössä on lisäksi muita järjestelmiä, jotka syöttävät tietoa SAP-järjestelmään. Näissäkin järjestelmissä syntyy kirjauksia ja tietoa marginaaliveroon liittyen. Myyntiin liittyvät kirjaukset tulevat kirjanpitoon suurimmaksi osaksi @comRES-järjestelmän kautta. @comRES on tarkoitettu matkapakettien myyntiä varten. Järjestelmän toimittaja kuvaa sitä varaus, varastonseuranta ja hinnoittelu järjestelmäksi, mutta se sisältää myös tietoja matkoihin liittyvistä kuluista. Aurinkomatkoilla on käytössä saman toimittajan @comFIN, finance-järjestelmä, jolla puolestaan hallinnoidaan myyntisaamisia ja ostovelkoja. (Anite 2015.) @comRES- ja @comFIN-järjestelmien sisään on rakennettu jo valmiiksi kooditukset siitä, mitkä tapahtumat ovat marginaaliveron alaisia ja näin sieltä SAP-järjestelmään siirrettävä tieto on marginaaliverotuksen kannalta oikein. Tiedon siirto SAP:iin tapahtuu päivittäin. Muutamia tuottokirjauksia tulee Basware IP-järjestelmän kautta ja muutamia suoraan kohteista ja pankkitililtä.

Hankintojen osalta kirjaukset tulevat suurimmalta osin Baswaren IP - laskunkäsittelyjärjestelmän kautta. Laskut kiertävät sähköisesti tiliöijillä ja hyväksyjillä ja siirtyvät hyväksynnän jälkeen SAP:iin. Henkilöt, jotka laskuja käsittelevät ovat siis avainasemassa siihen nähden että laskut tulevat kirjatuksi oikeille tileille ja kustannuspaikoille, sekä siihen että marginaaliveron alaiset laskut tulevat kirjausvaiheessa kirjattua tyhjällä ALV-koodilla. Ostokirjauksia tulee jonkin verran suoraan kohteista ja suurin osa hotellikululaskuista kiertää @comRES-järjestelmän kautta.

Aurinkomatkoiille saapuu monia erityyppisiä kululaskuja. Kotimaasta saapuvat laskut voidaan pääsääntöisesti jakaa joko normaalin ALV käsittelyn piiriin kuuluviksi tai marginaaliverolaskennan piiriin kuuluviksi.

Ulkomaanlaskut voidaan jakaa neljään erilaiseen kategoriaan

- marginaaliverolaskennan piiriin kuuluvat
- maat, joihin on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvollisiksi
- maat, joihin ei ole rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvollisiksi
- palvelut jotka ovat käänteisen verokäsittelyn piirissä

Valottaakseni hieman erityyppisten laskujen käsittelyä annan muutaman esimerkin. Tässä esimerkkinä kotimainen arvonlisäverollinen ostolasku. Aurinkomatkat on saanut laskun muumipuvun tarvikkeista (Kuva1).

Muumi hahmopuvun huoltoihin ea-pusseja 2 kpl				
Nimike	Määrä Yks	á hinta	Alv%	Yhteensä
ea-pussi	2,00 kpl	23,00	24	46,00
kuljetuskustannukset	1,00	11,80	24	11,80
Yhteensä EUR				57,80

Alv%	Netto	Vero	Brutto
24	57,80	13,87	71,67
	57,80	13,87	71,67

Kuva 1: Ote muumi-puvun laskusta

Koska laskun kirjaushetkellä muumipuvun ja siihen liittyvien tarvikkeiden on katsottu olevan marginaaliveron alaista, siis asiakkaaseen kohdistuvaa kuluja, ja puvun käyttöpaikkana on ollut Rhodos, on lasku kirjattu järjestelmään kokonaisuudessaan ilman ALV-vähennystä. Käytetty tili ja kustannuspaikka varmentavat sen, että lasku tulee huomioiduksi marginaaliverolaskennassa (Kuva 2).

Doc.Type : YA (I/F-e-Flow dom.invo) Normal document					
Doc. Number	8000001456	Company Code	FI12	Fiscal Year	2014
Doc. Date	25.07.2014	Posting Date	01.08.2014	Period	08
Calculate Tax	<input type="checkbox"/>				
Ref.Doc.	3710				
Doc. Currency	EUR				

Item	Assignment	Account	Account short text	Cost Ctr	PK	Amount	Crcy	Amount in LC	LCurr	Tx	Text
1	20140801	18037	ARTISTIASU OY		31	71,67	EUR	71,67	EUR		
2	20140801	621120	TourServ-Club Activi	203424	40	71,67	EUR	71,67	EUR		Muumin huolto Rodos

Kuva 2: Muumi-puku laskun tiliöinti SAP-järjestelmässä

Lento-ostojen osalta oikean tiliöinnin muistaminen on varsin yksinkertaista, sillä itse laskut ovat valmiiksi 0 % verokannalla kirjoitettuja, perustuen kansainvälisen lentoliikenteen arvonlisäverottomuuteen. Seuraavaksi esimerkki lentolaskusta ja sen kirjaamisesta (Kuva 3).

Nimike Item	Määrä Quantity	á -hintaa Unit price	ALV VAT	Yhteensä Total price
Tilauslento	1	45100,000	0,00 %	45100,00
081214 HEL-FNC AY1375 200E				
Tilauslento	1	45100,000	0,00 %	45100,00

Kuva 3: Ote lentokululaskusta

Vaikka laskussa ilmoitetaan arvonlisäveroprosentiksi nolla, ei sitä tule merkitä laskun tiliöintiin. Laskun käsittelijän tulee kirjata lasku ilman mitään ALV-koodia, jotta lasku ohjautuu oikein marginaaliverolaskelmaan (Kuva 4).

Doc.Type : YP (I/F-e-Flow group net) Normal document											
Doc. Number		9200001553		Company Code		FI12		Fiscal Year		2014	
Doc. Date		08.12.2014		Posting Date		08.12.2014		Period		12	
Calculate Tax		<input type="checkbox"/>									
Ref.Doc.		35014756									
Doc. Currency		EUR									
Itm	Assignment	Account	Account short text	Cost Ctr	PK	Amount	Crcy	Amount in LC	LCurr	Tx	Text
1	20141208	10055	FINNAIR OYJ SALES &		31	90 200,00-	EUR	90 200,00-	EUR		
2	20141208	621010	TranspCosts-HolidayF	201375	40	90 200,00	EUR	90 200,00	EUR		FNC

Kuva 4: Lentokululaskun tiliöinti SAP-järjestelmässä

Yhtenä esimerkkinä kotimaan laskusta, joka kirjataan normaalin arvonlisäverokäsittelyn mukaisesti, on oppaan majoitus. Tässä tapauksessa opas on yöpynyt kotimassa kohteiden vaihdon välissä (Kuva 5).

Pvm	Huone	Tuote	Lkm	Netto	ALV	Brutto
3.7.2014	704	Huone	1	54,55	5,45 €	60,00 €

Asiakkaan nimi	Huone	Var.nro	Tulopäivä	Lähtöpäivä
	704	110 415	3.7.2014	4.7.2014

ALV yht.	5,45	Netto yht.	54,55	Yhteensä	60,00	YHTEENSÄ	60,00 €
10,00 %	5,45	Netto	54,55	Brutto	60,00	Laskutus	60,00 €

Kuva 5: Ote opasmajoituslaskusta

Opasmajoitus tiliöidään siis normaalien ALV-säännösten mukaan, koska oppaiden katsotaan olevan yhtiön omaa henkilökuntaa, eräällä lailla itse tuotettua palvelua, eli heitä koskevia laskuja ei saa kirjata marginaaliverotukseen (Kuva 6).

Doc.Type : YA (I/F-e-Flow dom.invo) Normal document					
Doc. Number	8000001514	Company Code	FI12	Fiscal Year	2014
Doc. Date	01.08.2014	Posting Date	01.08.2014	Period	08
Calculate Tax	<input type="checkbox"/>				
Ref.Doc.	181059				
Doc. Currency	EUR				

Item	Assignment	Account	Account short text	Cost Ctr	PK	Amount	Crcy	Amount in LC	LCurr	Tx	Text
1	20140801	13894	BONFINN OY BONUS INN		31	60,00-	EUR	60,00-	EUR	3R	
2	20140801	822041	BusTravOthExp-Guides	204500	40	54,55	EUR	54,55	EUR	3R	Accommodation during change o-
3	20140801	336011	VAT Input Finland		40	5,45	EUR	5,45	EUR	3R	BONFINN OY BONUS INN

Kuva 6: Opasmajoituksen tiliöinti SAP-järjestelmässä

Mikäli muumi ja lentokululaskujen kirjauksessa olisi käytetty ALV-koodia, näkyisi se SAP-järjestelmän Tx- kentässä järjestelmään koodattujen verokoodien mukaisena, kuten tässä oppaita koskevassa hotellilaskussa nähdään.

Ulkomaanlaskujen osalta tilanne on pääosin niin, että lasku kirjataan joko marginaaliveron alaiseksi, jos kyseessä on EU-maa, tai ilman verokoodia. Kirjaus tehdään ilman verokoodia, koska suurimpaan osaan esimerkiksi Aasian maista ei Aurinkomatkat ole rekisteröitynyt arvonnäkökulmasta. Saattaa siis olla niin, että laskulle on merkitty kyseisen maan ALV, mutta koska vähennysoikeutta ei ole, on lasku kirjattava kokonaisuudessaan kuluksi.

Esimerkki Vacation Singapore - nimiseltä yritykseltä tulleesta laskusta, josta ALV:tä ei saa vähentää (Kuva 7).

Voucher No	Description	GST 7%	Settlement Amt
--	Optional City Tour - Prepaid in Finland (\$46.00 x 06 Adults) (46.00 x 6.0 x 1)	18.06	257.94
--	Optional Night Safari SIC - Prepaid in Finland (\$48.00 x 02 Adults) (48.00 x 2.0 x 1)	6.28	89.72
		Sub Total	347.66
		GST 7%	24.34
		Total	372.00

Credit Terms :

Kuva 7: Ote Vacation Singaporen laskusta

Koska kyseessä ei ole EU-maa, ei marginaaliverotus tule kyseeseen. Mikäli Aurinkomatkat olisi rekisteröitynyt kyseiseen maahan arvonnäkökulmasta, voitaisiin GST 7 % vähentää las-

kusta ja verot anoa takaisin jälkikäteen. Koska rekisteröintiä ei ole suoritettu, on lasku kirjatava kokonaan kuluksi (Kuva 8).

Doc.Type : YM (I/F-e-Flow forg.invo) Normal document					
Doc. Number	9000004828	Company Code	F112	Fiscal Year	2014
Doc. Date	28.02.2014	Posting Date	01.04.2014	Period	04
Calculate Tax	<input type="checkbox"/>				
Ref.Doc.	VCSGAI147922				
Doc. Currency	SGD				

Item	Assignment	Account	Account short text	Cost Ctr	PK	Amount	Crcy	Amount in LC	LCurr	Tx	Text
1	20140401	60008	VACATION SINGAPORE D		31	372,00-	SGD	214,04-	EUR		
2	20140401	621110	TourServ-Excursions	204912	40	372,00	SGD	214,04	EUR		KUASL prebooked excursions

Kuva 8: Vacation Singaporen laskun tiliöinti SAP-järjestelmässä

Aurinkomatkoilla on vielä edellä mainittujen järjestelmien lisäksi käytössä AGM (Amadeus Agency Manager)-niminen ohjelmisto, joka on Amadeuksen kehittämä ja tarkoitettu matkatoimistojen käyttöön. Tämä järjestelmä on täysin integroitavissa Amadeuksen myyntijärjestelmään ja Aurinkomatkat käyttäekin tätä järjestelmää yksittäisten lentolippujen myyntiin. Järjestelmä lähettää laskut lipun myynnin jälkeen ja osaa itse laskea arvonlisäverot ja palvelumaksut tarvittaessa. (Amadeus 2014.) Järjestelmä myös tekee näistä kirjanpidon kirjaukset, jotka sitten siirretään SAP-järjestelmään kuukausittain. Koska AGM on jo omat laskelmansa suorittanut, niin sen laskelmat kirjataan kuukausittain SAP-järjestelmään ja otetaan mukaan kun tehdään kuukausittaista ALV-yhteenvetoa. (Apsolon, Lehmonen & Virolainen 2014, henkilökohtainen tiedonanto.)

4.4 Marginaaliveron laskenta ja kirjanpidon kirjaukset

Marginaaliveron laskenta toteutetaan kohdeyrityksessä tällä hetkellä suoraan SAP-järjestelmästä otettavien raporttien kautta. Järjestelmään on rakennettu kolme erilaista hakuvarianttia, yksi myyntiä varten, yksi lento-ostoja eli kuljetuksia varten ja yksi muita ostoja varten. Valitettavasti en pystynyt enää varmentamaan miksi ja miten nimenomaan näihin variantteihin on päädytty. Ne henkilöt jotka ovat olleet laskentaa luomassa, ovat joko eläköityneet tai muutoin lähteneet yrityksestä. Heidän jälkeensä laskentaa hoitaneet henkilöt ovat vain jatkaneet samalla tavalla. Muutama uusi maa on viime vuosien aikana liittynyt Euroopan Unioniin ja niiden kustannuspaikat on lisätty variantteihin.

Myyntivarianttiin otetaan mukaan 23 tiliä ja 897 kustannuspaikkaa (Liite 1). Kuljetusvarianttiin tulee yhteensä kuusi tiliä ja 957 kustannuspaikkaa (Liite 2). Muut kulut variantissa on mukana 22 tiliä ja 1013 kustannuspaikkaa (Liite 3).

Kun variantit on ajettu ja ajojen tulokset saatu, siirretään ne Excel taulukkoon, jossa varsinainen veron määrän laskenta suoritetaan.

ALV 24%/ EU-ALUEEN KATEMARGINAALI			30.9.2014	
TILIKAUSI 2014				
		syyskuu-14	katemargin.	vero
VERON ALAINEN MYYNTI		4 500 000,00	3 629 032,26	870 967,74
ALIHANKINTAOSTOT				
lennot		1 500 000,00	1 209 677,42	290 322,58
muut		850 000,00	685 483,87	164 516,13
		2 350 000,00	1 895 161,29	454 838,71
MYYNTIKATE		2 150 000,00	1 733 870,97	416 129,03
VERON PERUSTE	80,65	1 733 870,97		
VERON MÄÄRÄ 24%		416 129,03		

Taulukko 1: Marginaaliverolaskelma (luvut kuvitteelliset)

Taulukkoon on siis haettu varianttien avulla luvut kaikista EU-alueelle myydyistä matkoista, kohtaan veronalainen myynti. Seuraavaksi on variantin avulla haettu kaikki lentokulut, jotka kohdistuvat EU-alueelle ja vastaavat siis myytyjen matkojen kuljetuskustannuksia. Viimeiseksi on haettu kaikki muut kulut, jotka kuuluvat marginaaliveron piiriin ja liittyvät kyseisiin matkoihin. Tämän jälkeen on laskettu katteesta veron perusteen osuus, josta sitten on muodostettu maksettavan veron määrä.

Marginaaliverolaskenta suoritetaan erillisenä saattajapalveluiden osalta. Nämä ovat palveluita, joita Aurinkomatkat ostaa toiselta konserniyhtiöltä ja jotka tapahtuvat suomen lentoasemilla. Saattajapalveluiden osalta laskentaperuste on hieman erilainen. Koska kuluja ei pystytä suoraan kohdistamaan vastaavaan myyntiin, käytetään laskennassa laskennallista katetta. Vähän keinotekoisesti muodostetaan oletusmyynti, jotta saadaan kate summa aikaiseksi. Ostot ja myynnit ilmoitetaan verottajalle sekä ALV:n alaisina myynteinä että ostoina.

Saattopalvelut on otettu erityiskäsittelyyn, koska marginaalivero koskee näiden ostojen osalta poikkeuksellisesti myös EU:n ulkopuolisia alueita. Tämä järjestely on sovittu verottajan kanssa ja kateprosentti tarkistetaan vuosittain. Vuonna 2014 prosentti on ollut kymmenen. Aiemmin laskentaa on suoritettu samalla tavalla viisumipalveluiden osalta, mutta niiden myyntikäytäntö muuttui, joten ne eivät enää nykypäivänä ole marginaaliveron alaisia. (Apsolon, Lehmonen & Virolainen 2014, henkilökohtainen tiedonanto.)

ALV 24%/ KOTIMAAN SAATTAJAPALVELUIDEN LASK. KATE			30.9.2014
TILIKAUSI 2014			
		syyskuu-14	vero
VEROLLISET LASKUT		5 600,00	
+LASK.KATE	10 %	560,00	
		6 160,00	
MYYNNIN VERON PERUSTE	100/124 ed.	4 967,74	1 192,26
VÄHENNETTÄVÄT OSTOT	80,65	4 516,40	1 083,94
VERON PERUSTE		451,34	108,32

Taulukko 2: Saattajapalveluiden marginaaliverolaskelma (luvut kuvitteelliset)

Marginaaliverokirjaukset tulevat kirjanpidossa kolmelle eri tilille. Tili 336013 VAT Input Manual Finland, tili 336014 VAT Output Manual Finland ja tili 541060 Sales Reduct. - Marginal VAT.

Edellä esitettyjen kuvitteellisten laskelmien tulokset tiliristikkomuodossa näyttäisivät tältä.

	D	336014	K		D	336013	K		D	541060	K	
Marginaalivero			870967,7		454838,7				416129			
Saattajapalvelut			1192,26		1083,94				108,32			

Taulukko 3: Marginaaliverokirjaukset tiliristikossa

Kun kirjaukset on tehty kirjanpitoon edellä esitettyyn tiliristikon mukaisesti, ne tulevat automaattisesti oikein mukaan varsinaiseen kuukauden päätteeksi tehtävään arvonlisäverolaskelmaan. Tämän jälkeen arvonlisäverot ilmoitetaan ja maksetaan normaalisti verottajan antamien ohjeiden mukaisesti. Lisäksi kirjaus tulee huomioiduksi tuloslaskelmassa myyntitulojen vähennyksenä.

5 Aineiston analyysi ja kehitysehdotukset

Pystyäkseni varmistumaan laskennan oikeellisuudesta kävin läpi Aurinkomatkojen vuoden 2014 tilitapahtumat tammikuusta lokakuun loppuun. Kirjanpidossa kirjauksia tälle ajanjaksolle oli syntynyt 185 390 kappaletta. Kirjauksissa on mukana tänä aikana käsitellyt myynnit, saapuneet laskut, poisto- ja valuuttakirjaukset sekä jaksotukset.

Lähestyin dataa siten, että ensin määritin jokaisen variantin värikoodien avulla kirjanpitotaan. Tämän jälkeen kävin värikoodien avulla läpi kustannuspaikkatiedot varmistuakseni, että kaikki tarvittavat kustannuspaikat on otettu mukaan laskentaan. Seuraavaksi katsoin että tileille, jotka ovat laskennassa mukana, kirjatut tapahtumat ovat oikeasti marginaaliveron alaisia. Tämän jälkeen tutkin vielä tilitapahtumia varmistuakseni siitä, että niillä tileillä joita ei laskentaan mukaan oteta, ei ole tapahtumia jotka kuuluisivatkin laskentaan mukaan.

Tätä tutkintaa tehdessäni heräsikin joukko kysymyksiä joihin osaan löysin vastauksen itse ja osaan sain vastauksia haastatellessani yrityksen edustajia joulukuussa 2014. Seuraavissa kappaleissa käsitellään yksityiskohtaisemmin löydöksiäni ja ihmettelyn aiheita ja kerrotaan, mitä niistä haastattelun kuluessa selvisi. Osa ihmettelemistäni kirjauksista oli aivan oikein, mutta pientä korjattavaakin kirjauksista löytyi.

Myyntivarianttia tutkiessani kiinnitin huomiota muutaman tilin nimeämiseen Tilin nimi on 510370 Sales-Tour Operating Travel Non EU - ja siltikin tilillä on paljon tapahtumia, jotka tulevat, ja joiden kuuluukin tulla mukaan marginaaliverolaskentaan. Tämä selittyikin myöhemmin sillä, että tiedot siirretään @comRES-järjestelmästä, jonne on yksinkertaisuuden vuoksi määritetty vain yksi siirtotili. Tilin nimeä voisi ehkä kuitenkin vaihtaa, nyt se antaa olettaa sisältävänsä Non EU-tapahtumia.

Seuraavaksi kiinnitin huomiota tiliin 521080 Service-Income - Var.Services on Tour Op. Mistä tiedetään, että ko. tilille kirjatut tapahtumat ovat oikeasti marginaaliveron alaisia ja niiden tulee tulla mukaan laskentaan? SAP-järjestelmässä ei näy näistä tapahtumista mitään lisätietoja. Haastatellessani yrityksen henkilöitä selvisi, että tilille kirjataan mm. hiihtohissilippuja ja muita vastaavan kaltaisia eriä, jotka kuuluvat matkapaketin sisältöön. Verokoodit on koodattu jo @comRES-järjestelmään ja sieltä ne siirtyvät SAP-järjestelmään ihan oikein. Samalla sain vastauksen myös tilin 523120- Rental/Lease Income-Cars käsittelyyn, tälle tilille kirjataan matkapaketteihin liittyviä erilaisia autonvuokrauspalveluita.

Ihmettelin hieman tilillä 523020- Rental/Lease Income - AircraftCapacities/Wet-Lease olleita kirjauksia. Tarkemmin asiaa tutkittuani sain selville, että ne ovat Aurinkomatkojen tytäryhtiölleen Aurinkomatka Eesti Oü:lle myymiä lentopaikkoja. Nämä paikat eivät olisi saaneet olla

mukana marginaaliverolaskennassa vaan ne olisi verottajan mukaan tullut käsitellä edelleen veloituksena. (Tamminen, sähköposti 12.12.2013.) Tämä tarkoittaisi sitä, että Aurinkomatkojen näkökulmasta ne olisivat ihan normaalimyyntiä ja tässä tapauksessa arvonlisävero olisi siis 0 % perustuen kansainvälisen lentoliikenteen statukseen. Tili oli onneksi ollut varsin vähäisessä käytössä, mutta haastattelun aikana kuulin että sen käyttöä tullaan lisäämään. Haastattelussa sovittiin, että tuo tili poistetaan marginaaliverolaskenta variantista ja vanhat tapahtumat korjataan kirjanpidossa. (Apsolon, Lehmonen & Virolainen 2014, henkilökohtainen tiedonanto.)

Tutkiessani tuottoja huomasin myös, että ASR (Advanced Seat Reservation)-komissiota ei ole otettu mukaan marginaaliverolaskentaan, vaikka muutamia muita komissioita on. ASR-toiminnalla tarkoitetaan lentokoneessa ennakoon varattavaa tiettyä istumapaikkaa, josta itse tuoton saa Finnair, mutta Aurinkomatkat on oikeutettu komissioon. Tämän osalta on verottajalta saatu tulkinta, jonka mukaan ASR-komissio on välitysmyyntiä ja kuuluu näin ollen normaalin arvonlisäverotuksen piiriin. (Tamminen, sähköpostiviesti 25.6.2013.)

Tutkiessani dataa löysin myös muutamia kirjausvirheitä, jotka ovat johtuneet kirjaajan huolimattomuudesta tai tietämättömyydestä. Aurinkomatkojen kirjanpitäjät korjasivat nämä virheet ennen vuoden vaihdetta. Virheet koskivat kuluja, jotka oli vahingossa kirjattu lento-ostojen kustannuspaikalle kohdekustannuspaikan sijasta.

S-bonuksen käsittelystä kirjanpidossa muodostui varsin mielenkiintoinen keskustelu. Tähän saakka S-bonusta ei ole kirjattu marginaaliveron alaisille kustannuspaikoille. Muutama hyvin pieni vienti oli jostakin syystä eksynyt yhdelle kustannuspaikalle, joka tuli laskentaan mukaan. Tästä aiheesta kysyttiin lopulta neuvoa sekä SMAL:in lakimieheltä että yhtiön tilintarkastajilta. Lopputulos asiassa oli, että Aurinkomatkat on oikeutettu vähentämään tämän kulun EU-lentojen osalta marginaaliverotusmenettelyssä ja EU:n ulkopuolisten lentojen osalta normaalissa arvonlisävero menettelyssä, kunhan itse myynti on tapahtunut verollisena. Tällöin S-bonuksesta saatava lasku tulisi itse asiassa jakaa kahteen eri arvonlisäverokäsittelyyn. Kiinnitin jo aiemmin huomiota Finnair Plus-pisteiden kirjaukseen, ne ovat kuitenkin vähän S-bonusta vastaavia tapahtumia. Finnair Plus-pisteet on kirjattu aivan oikein jaettuna EU:n alueelle suuntautuviin matkoihin ja EU:n ulkopuolelle suuntautuviin matkoihin.

Mietin myös, miten on varmistettu se, että tilille 541040 Giftcards - kirjautuu ainoastaan laskentaan mukaan kuuluvia lahjakortteja. Nämä lahjakortit ovat sellaisia, jotka on annettu asiakaskompensaatioina ja kirjautuvat siksi tuloslaskelmaan tuottojen vähennyksinä. Haastattelun aikana selvisi että lahjakorttien myöntämisyjärjestelmää oli uudistettu viime keväänä ja marginaaliverotusta ei ollut ajateltu tätä uudistusta tehtäessä. Lahjakorttien myöntämiselle oli määritetty käytettäväksi ainoastaan yksi tili ja kustannuspaikka yhdistelmä, joten jakoa

EU-alueelle annettuihin ja EU-alueen ulkopuolisiin lahjakortteihin ei ollut tehty. Keskustelimme asiasta ja tulimme siihen lopputulokseen, että tili- ja kustannuspaikka voivat säilyä samoina itse lahjakorttijärjestelmässä, mutta jako EU-alueen ja EU:n ulkopuolisen alueen kuluihin tehdään kirjanpitoon oikaisutositteella. Tällä tavoin EU-alueelle ja marginaaliveroon kuuluvat osuudet siirretään sellaiselle tili ja kustannuspaikkayhdistelmälle josta ne tulevat laskentaan mukaan. Asiakaskompensaatiot ovat verottajan ohjeistuksen mukaan sellainen kulu jonka saa vähentää, joten yrityksen kannattaisi käyttää ko. vähennys mahdollisuus.

Pohdin myös, miksi tilit 510045 sales-Flight Tickets Fees ja 510048 Credit card surcharge eivät tule laskentaan mukaan. Kyse on kuitenkin kulusta, jonka myynti on mukana laskennassa. Tätä hetken mietittyäni tulinkin siihen tulokseen, että nämä ovat yrityksen oma osuus, siis eräänlainen välityspalkkio ja niiden ei kuulu olla mukana. Haastattelussa sain vahvistuksen ajatuksilleni.

Lentokuluvariantista löysin yhden puuttuvan kustannuspaikan 201715 Rhodes. Tilien suhteen variantti näytti olevan täysin kunnossa. Tämä onkin ehkä näistä kaikista varianteista se yksinkertaisin ja helpoin pitää ajan tasalla. Aurinkomatkojen kirjanpitäjät korjasivat tämän virheen takautuvasti.

Muut kulut varianttia tutkiessani kiinnitin huomiota useisiin asioihin. Varianttiin mukaan otettavat kustannuspaikat näyttäisivät olevan oikein, mutta muutamiin tileihin kiinnitin erityistä huomiota. Muut kulut varianttia tutkiessani hämmennyin hieman jaksotusten mukaan tulemiseen marginaaliverolaskentaan. Joistakin aiheista tositekoodilla 14 ja 16 tehdyt tositteet, eli kirjanpidon jaksotus ja oikaisutositteet, tulevat mukaan laskentaan, mutta joistakin ei. Selvisi että näitä tositekoodeja käytetään sekä varsinaisten siirtyvien erien eli jaksotusten ja varsinaisten kulukirjausten tai -oikaisujen tekemiseen. Tositteen luonne ratkaisee, tuleeko se mukaan laskentaan vai ei ja tietysti myös tili ja kustannuspaikka ovat määräävässä asemassa. Pääsääntöisesti jaksotukset, jotka siis purkautuvat ja tehdään taas uudestaan seuraavassa kuussa tai kvartaalissa, eivät tule mukaan laskentaan. Tämä onkin itse asiassa ihan järkevää, sillä jaksotushan on vain eräänlainen arvaus tulevasta.

Tili 621280-Information Costs at Destination kiinnitti huomioni tapahtumiensa johdosta. Tälle tilille on kirjattu paljon tapahtumia suoraan kohteista ja ne pitävät sisällään muun muassa kopiointikuluja, tiedotuskuluja, mustetta jne. omasta mielestäni ihan yleisiä toimistokuluja. Pääsääntöisesti nämä pitäisi tulkita yrityksen omasta toiminnasta aiheutuviksi kuluiksi, eivät-kä ne siten olisi marginaaliverotettavaa. Tähänkin kysymykseen sain vastauksen haastattellessani yrityksen edustajia. Kohteilla on käytössä kaksi eri tapaa kirjata toimistokuluja. Mikäli toimistokulut, esimerkiksi kopiointi, liittyy suoraan asiakkaaseen, on esimerkiksi kopioitu tervetuloa tilaisuuden materiaalia, niin kirjaus tulee tilille 621280 ja kohteen kustannuspaikalle.

Mikäli kopiointi olisikin liittynyt yrityksen omiin tarpeisiin, on kohteilla toinen tili ja kustannuspaikkayhdistelmä käytettävissä. Tässä on siis kohdehenkilökunta avainasemassa sen suhteen, että kirjaukset tulevat tehtyä oikein.

Viimeiset seikat joita haastatteluissa kysyin, liittyivät tiliin nimeltään Guide salaries. Pääsääntöisestihän oppaiden katsotaan olevan omaa tuotantoa ja heistä johtuvia kuluja tulisi kohdella normaalein arvonnalisäverosäännöksiin, tosin palkoistahan ei arvonnalisäveroa peritä. Selvisi että nuo muutamat tapahtumat olivat sellaisia että oppaana toiminut henkilö asuu itse kohteessa ja tekee työtä Aurinkomatkoille kausiluonteisesti, eli ei siis suoraan ole Aurinkomatkojen palveluksessa. Tällöin voidaan katsoa, että nämä henkilöt ovat tarjonneet palveluaan aivan samoin kuin esim. hotelli on tarjonnut majoituksen ja näin ollen kulut saavat ja niiden kuuluukin olla mukana marginaaliverolaskennassa.

Kehottaisin yritystä vähintäänkin läpikäymään ja muokkaamaan variantit ja samalla miettimään, voisiko joitakin kustannuspaikkoja lopettaa. Tällä hetkellä näyttää siltä, että varianteissa on mukana useita kustannuspaikkoja, joille ei ole kirjattu mitään tapahtumia muuttaman viime vuoden aikana. Vähin mitä voisi tehdä, olisi poistaa nämä turhat kustannuspaikat varianteista. Hakukriteerien suuri määrä aiheuttaa selkeää hitautta raporttien ajamisessa, pelkän myyntivariantin ajamiseen meni esimerkiksi kesäkuun 2014 aineiston osalta yli 20 minuuttia.

Ehdottaisin että yrityksen kustannuspaikkarakennetta yksinkertaistettaisiin. Marginaaliveron laskennan kannalta lento-ostoihin riittäisi periaatteessa kaksi kustannuspaikkaa, EU:n sisäiset ja EU:n ulkopuoliset kustannuspaikat. Muiden ostojen osalta tilanne on hieman mutkikkaampi ja kaksi kustannuspaikkaa ei riitä. Ne ostot ja myynnit, jotka eivät ole marginaaliveron alaisia tarvitsevat omat kustannuspaikkansa. Myös opaspalvelut tarvitsevat omansa, sillä ne ovat normaalin alv:n piirissä riippumatta siitä, kohdistuuko palvelu EU-alueelle vai sen ulkopuolelle. Lisäksi kannattaisi varmaan miettiä, mihin ohjataan muista järjestelmistä tulevat tapahtumat. Olisiko viisasta, että ainakin osalle niistä olisi omat kustannuspaikat olemassa?

Kustannuspaikkojen suuresta määrästä päätellen on yrityksessä selvästi pyritty palvelemaan sisäisen laskennan tarpeita ulkoisen laskennan järjestelmässä. Seuranta ei kuitenkaan olisi ollut välttämätöntä suorittaa kustannuspaikkojen kautta, SAP antaa kuitenkin monia erilaisia mahdollisuuksia kuluseurantaan, esimerkiksi käyttämällä tiettyjä vakioituja internal ordereita tai määrämuotoisia tekstikenttiä voidaan erilaisia raportteja saada myös kohdekohtaisesti.

Haastatellessani yrityksen ja emoyhtiön edustajia ymmärsin, että kaikki tarvittava tieto, esimerkiksi kohdekannattavuuteen liittyen, on nykyisin saatavissa @com-järjestelmistä ja näin ollen liian tarkan tiedon ylläpitäminen SAP-järjestelmässä ei ole enää nykypäivänä perustel-

tua. Ilmeisesti aiemmat käytössä olleet järjestelmät eivät ole kyenneet tuota tietoa tuottamaan ja siksi on päädytty nykyisen kaltaiseen rakenteeseen SAP-järjestelmässä.

Pääosin marginaaliverolaskenta on mielestäni suoritettu oikein, ja niitä puutteita ja virheitä joita löysin tätä työtä tehdessäni, korjattiin jo opinnäytetyön tekemisen aikana. Kehottaisin yritystä kuitenkin olemaan tarkkana varsinkin sellaisissa tilanteissa, kun liiketoiminnassa tapahtuu muutoksia ja muistamaan muutosten mahdolliset vaikutukset marginaaliverolaskentaan. Useinkaan eivät esimerkiksi sellaiset henkilöt, jotka solmivat kaupallisia sopimuksia ole tietoisia sopimusten mahdollisesta vaikutuksesta marginaaliverotukseen. Tietojärjestelmiä uudistettaessa olisi muistettava ottaa marginaaliverotus huomioon. Samoin jos laskuja käsittelevät henkilöt vaihtuvat olisi hyvä uusille henkilöille hieman avata marginaaliverolaskennan perusteita, jotta kirjanpidon kirjaukset olisivat tulevaisuudessakin oikein.

6 Yhteenveto

Matkanjärjestäjiä koskeva marginaaliverotusmenettely on käytännössä todella monimutkainen toteuttaa ja yritykseltä lähes jatkuvasti tulkintaa vaativa. Selkeitä ohjeita siitä, mikä on marginaaliveron alaista ja mikä ei, ei ole olemassa. Pääsääntö, suoraan asiakkaaseen kohdistuva palvelu, on liian lavea ja antaa liikaa tilaa erimuotoisille tulkinnoille ja yksittäisten henkilöiden mielipiteille. Eräistä asioista on jo olemassa Korkeimman hallinto oikeuden päätöksiä ja EU-tasolla on tehty linjauksia, hyvin paljon on kuitenkin asioita, joihin selkeää sääntöä ei ole olemassa.

Tein hieman vertailua siihen, miten muut maat ovat direktiiviä tulkinneet. Ruotsissa verottaja oli paljon yksityiskohtaisemmin kertonut kannastaan ja Isossa-Britanniassa tulkintoja oli yhteensä 33 sivua. Myös itse verotustavassa oli pieniä eroja eri maiden välillä.

Tämän opinnäytetyön tekemisestä oli suuri hyöty sekä toimeksiantajalle että itselleni. Koen nyt ymmärtäväni marginaaliverotuksen ja etenkin sen ongelmakohdat hyvin. Pystyn tarvittaessa ottamaan kantaa ja löytämään perustelut siihen, onko jokin tapahtuma marginaaliverollista vai ei. Tämän työn aikana käsiteltyjä Aurinkomatkoihin liittyviä erityiskysymyksiä olivat mm. kohteissa perhekerhojen käytössä olleista muumipuvuista aiheutuneet kulut, matkoista annettujen S-bonusten verokohtelu ja asiakkaille myönnettyjen lahjakorttien käsittely. Lisäksi käsiteltiin vähäisempiä huomioita kirjanpidon kirjauksissa.

Työn aikana ilmitulleita pieniä kirjanpidollisia virheitä korjattiin jo tämän opinnäytetyön tekemisen aikana. Suoranaiset virhekirjaukset oikaistiin kirjanpidossa, joten ne tulevat oikaisukuukausina huomioiduiksi laskennassa. Yksi puuttuva kustannuspaikka lisättiin lento-varianttiin ja marginaaliverot laskettiin takautuvasti uudelleen kesäkauden osalta. Joitakin

suurempia kokonaisuuksia kuten S-bonuksen kirjaaminen ja lahjakorttikulujen jakaminen EU-alueella sijaitsevien kohteiden ja EU:n ulkopuolisten kohteiden välillä tullaan korjaamaan viimeistään tilinpäätöksen 2014 yhteydessä.

Tällä hetkellä kohdeyrityksessä on jo käynnistymässä kustannuspaikkarakenteen yksinkertaistaminen siten, että mahdollisuuksien mukaan kustannuspaikkoja vähennetään ja mm. lento-ostojen osalta tultaneen siirtymään ehdottamaani kahden kustannuspaikan malliin.

Kokonaisuutena koen työn tekemisen olleen erittäin hyödyllinen ja vaikuttaneen käytännön toimenpiteisiin ja tiedon lisääntymiseen kohdeyrityksessä. Erityisesti nyt kun kirjanpitoa ollaan siirtämässä uusille tekijöille, on tärkeää että tapahtumat tulivat läpikäydyiksi ja tulevat tulevaisuudessakin olemaan kirjanpidossa oikein. Toivottavasti työstä on apua yritykselle myös tuleviin tulkintakysymyksiin siitä, kuuluuko jokin yksittäinen tapahtuma marginaaliveron piiriin vai ei.

Lähteet

Kirjat

Ahtola, J., Matekovits, H., Marttinen, M., Salmi, H., Selänniemi, T.(toim.), Tantt, A. & Valtaoja, E. 2003. Elämyksiä Elämäsi, 40 vuotta Aurinkomatkoja. Keuruu: Otava.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15.-16. painos. Helsinki: Tammi.

Laatikainen-Mattsson, P & Hämäläinen, H. 2011. Matkatoimistoalan ALV-opas 2011. Helsinki: Smalser Oy.

Moisio, H. & Saranpää, T. 2013. Matkatoimistoalan laskentatoimen ohjeistus. Helsinki: Smalser Oy.

Toikko, T. & Rantanen, T. 2009. Tutkimuksellinen kehittämistoiminta. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy - Juvenes Print.

Verhelä, P. 2000. Matkatoimistopalvelut. Helsinki: Edita.

Vilka, H. 2005. Tutki ja kehitä. 1.-3. painos. Helsinki: Tammi.

Äärilä, L & Nyrhinen, R. 2010. Arvonlisäverotus käytännössä. 8., uudistettu painos. Juva: WSOYpro Oy.

Julkaisut

Arvonlisäveroasetus 21.1.1994/50.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Valmismatkalaki 28.11.1994/1079.

Verotililaki 7.8.2009/604.

Sähköiset lähteet

Amadeus. 2014. Amadeus Agency Manager - Leisure Specialists. Viitattu 30.11.2014.
http://www.amadeus.com/web/amadeus/en_1A-corporate/Travel-agencies/Solutions-and-services/Leisure-travel-agencies/Amadeus-Agency-Manager_leisure_sp/1319476469355-Solution_C-AMAD_ProductDetailPpal-1319560217427?industrySegment=1259068356138

Anite. PLC 2015. Viitattu 12.1.2015.
<http://www.anite.com/businesses/travel-0/tour-operators/our-products#.VLOG3iusXAl>

Aurinkomatkat. 2014. Yritysinfo. Viitattu 17.10.2014.
<http://www.aurinkomatkat.fi/yritysinfo>

Euroopan unioni. 2006. Direktiivi 2006/112/EY. Viitattu 12.11.2014
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>

Kirjanpitolautakunta. 2008. Yleisohje arvonlisäveron käsittelystä. Viitattu 15.11.2014.
<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/93F9B2587F219587C225756100540EEF?openDocument>

Korkein Hallinto-oikeus. 2005. Lyhyitä ratkaisuselosteita: 2005.30.06.2005/1671 Viitattu 14.11.2014
<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2005/200501671>

SAP Finland. 2015. Viitattu 7.1.2015.

<http://www.sap.com/finland/pc/index.html>

Skatteverket. 2009. Handledning för mervärdesskatt 2009. Viitattu 16.11.2014

<https://www.skatteverket.se/download/18.2e56d4ba1202f950120800010806/1359707603833/55404.pdf>

Skatteverket. 2014. Vinstmarginalbeskattning - resetjänster. Viitattu 16.11.2014.

<https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildareglerforvissavarortjanster/resetjanstervinstmarginalbeskattning.4.58d555751259e4d6616800010676.html>

Suomen Hallitus. 2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta. Viitattu 11.11.2014.

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2010/20100041>

Talentum Fokus. Matkatoimistopalvelut. Viitattu 28.10.2014.

[http://fokus.talentum.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta14.\(\(20\)VERON\(\(20\)PERUSTE\(\(20\)\(Matkatoimistopalvelut\(\(20](http://fokus.talentum.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta14.((20)VERON((20)PERUSTE((20)(Matkatoimistopalvelut((20)

UK Government. VAT Notice 709/5: tour operators margin scheme. Viitattu 27.11.2014.

<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7095-tour-operators-margin-scheme/vat-notice-7095-tour-operators-margin-scheme>

Verohallinto. 2014. Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely. Viitattu 16.11.2014.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Matkatoimistopalvelujen_marginaaliverotu\(27202](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Matkatoimistopalvelujen_marginaaliverotu(27202)

Julkaisemattomat lähteet

Apsolon, M., Lehmonen, A., Virolainen, S. 2014. Haastattelut 11.12.2014. Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd. Vantaa.

Hietala, A. 2013. Komission verollisuus koskien välitysmyyntiä. Sähköposti Kati Tammisselle 14.6.2013.

Lehmonen, A. 2013. Kysymyksiä liittyen arvonlisäveroon. Sähköposti Kati Tammisselle 10.12.2013.

Oy Aurinkomatkat - Suntours Ltd Ab:n kirjanpitoaineistoa vuosilta 2012, 2013, 2014.

Kuvat

Kuva 1: Ote muumi-puvun laskusta	23
Kuva 2: Muumi-puku laskun tiliöinti SAP-järjestelmässä.....	23
Kuva 3: Ote lentokululaskusta	24
Kuva 4: Lentokululaskun tiliöinti SAP-järjestelmässä	24
Kuva 5: Ote opasmajoituslaskusta	24
Kuva 6: Opasmajoituksen tiliöinti SAP-järjestelmässä	25
Kuva 7: Ote Vacation Singaporen laskusta	25
Kuva 8: Vacation Singaporen laskun tiliöinti SAP-järjestelmässä	26

Taulukot

Taulukko 1: Marginaaliverolaskelma (luvut kuvitteelliset)	27
Taulukko 2: Saattajapalveluiden marginaaliverolaskelma (luvut kuvitteelliset)	28
Taulukko 3: Marginaaliverokirjaukset tiliistikossa	28

Liitteet

Liite 1 Myyntivarianttiin mukaan otettavat tilit ja kustannuspaikat.....	40
Liite 2 Kuljetusvarianttiin mukaan otettavat tilit ja kustannuspaikat	50
Liite 3 Muut kulut varianttiin mukaan otettavat tilit ja kustannuspaikat.....	60

Liite 1 Myyntivarianttiin mukaan otettavat tilit ja kustannuspaikat

A510370 Sales - Tour Operating Travel Non EU
 A510380 Sales - Tour Operating Travel EU
 A510440 Sales - Tour Operating Meals
 A510390 Sales - Tour Operating Excursion
 A510410 Sales - Tour Operating Club Activities
 A510420 Sales - Tour Operating Sunski
 A510430 Sales - Tour Operating Golf
 A510460 Sales - Tour Operating Risk hotel Sales
 A521060 Service Income - Sunservice
 A521070 Service Income - Tickets on Destination
 A521080 Service Income - Var.Services on Tour Operatg Dest
 A522060 Fee Income - Membership fees children's club
 A522070 Fee Income - Membership fees teenager club
 A523120 Rental/Lease Income - Cars
 A524070 Received Commissions - Excursions
 A524080 Received Commissions - Car Rental
 A524090 Received Commissions - Var. Destination Services
 A523020 Rental/Lease Income - AircraftCapacities/Wet-Lease
 A541020 Sales Reduct. - QuantityDisc. for indiv. Custom.
 A541025 Sales Reduct. - FinnairPlusPoints Earning
 A541030 Sales Reduct. - Discounts to personnel and agents
 A541040 Sales Reduct. - CustCompens-Optional
 A541050 Sales Reduct. - CustCompens with contr.-Obligatory

C_204539	Monte Carlo (CC)
C_201032	
C_201709	RhodesAY1709/10 (CC)
	IbizaAY2101/02
C_202101	(CC)
C_202477	MaltaAY2477/78 (CC)
C_202731	HeraklionAY2731/32 (CC)
C_202849	LarnacaAY2849/50 (CC)
C_200181	DubrovnikAY181/82 (CC)
C_200183	DubrovnikAY183/84 (CC)
C_201003	DubrovnikAY1003/04 (CC)
C_201053	DubrovnikAY1053/54 (CC)
C_201063	DubrovnikAY1063/64 (CC)
C_204526	Cavtat (CC)

C_204530	Dubrovnic (CC)	C_203038	London (AM) (CC)
C_204532	Dubrovnic, Sailing (CC)	C_203039	
C_200204	Quality Assurance (AM) (CC)	C_203040	Britain, round tour (CC)
C_203345	Oulu (AM) (CC)	C_203041	London-Paris (CC)
C_201281	CataniaAY1281/82 (CC)	C_203042	Jane Austen, round trip JANE (CC)
C_201291	NaplesAY1291/92 (CC)	C_203043	Cardiff, listener trip KMC (CC)
C_201353	Faro AY1353/54 (CC)	C_203044	Scotland, round trip SKOT (CC)
C_201729	HeraklionAY1729/30 (CC)	C_203045	
C_203001	General Costs, Sunski EU (CC)	C_203046	
C_203002		C_203047	
C_203003		C_203048	
C_203004		C_203049	
C_203005		C_203050	Vienna (AM) (CC)
C_203006		C_203051	Bad Gastein, Ski (CC)
C_203007		C_203052	Innsbruck (CC)
C_203008		C_203053	Ischgl, Ski (CC)
C_203009		C_203054	Kitzbuehl, Ski (CC)
C_203010		C_203055	Lech, Ski (CC)
C_203011		C_203056	Mayrhofen, Ski (CC)
C_203012		C_203057	Saalbach, Ski (CC)
C_203013		C_203058	Salzburg (CC)
C_203014		C_203059	Seefeld, Summer (CC)
C_203015		C_203060	Serfaus, Ski (CC)
C_203016		C_203061	St.Anton, Ski (CC)
C_203017		C_203062	Sölden, Ski (CC)
C_203018		C_203063	Söll, Ski (CC)
C_203019		C_203064	Söll, Summer (CC)
C_203020		C_203065	Alp round tour, Ski (CC)
C_203021	Benelux, round tour (CC)	C_203066	Vienna-Budapest (CC)
C_203022		C_203067	Zell am Seek, Ski (CC)
C_203023		C_203068	Zell am Seek, Summer (CC)
C_203024		C_203069	Fiss/Austria (CC)
C_203025	Amsterdam (AM) (CC)	C_203070	Kirchberg (CC)
C_203026	Amsterdam, round trip KAMS (CC)	C_203071	Mayrhofen, Summer (CC)
C_203027		C_203072	Austria, round trip (CC)
C_203028		C_203073	Seefeld, Ski (CC)
C_203029	Galway-Dublin (CC)	C_203074	Flachau, Ski (CC)
C_203030	Dublin (AM) (CC)	C_203075	Innsbruck (AM) (CC)
C_203031	Dublin-Galway (CC)	C_203076	Serfaus, Summer (CC)
C_203032	Ireland, round tour (CC)	C_203077	
C_203033	Tipperary, trek TIPP (CC)	C_203078	
C_203034	St.Andrews golf (CC)	C_203079	
C_203035		C_203080	Lisbon (CC)
C_203036		C_203081	Lisbon-Albufeira (CC)
C_203037		C_203082	Madeira (CC)

C_203083	Madeira, Golf (CC)	C_203128	
C_203084	Albufeira (CC)	C_203129	
C_203085	Sesimbra (CC)	C_203130	
C_203086	Tavira (CC)	C_203131	
C_203087	Vilamoura (CC)	C_203132	
C_203088	Vilamoura, Golf (CC)	C_203133	
C_203089	Tavira, Golf (CC)	C_203134	
C_203090	Lisbon, Golf (CC)	C_203135	Stockholm, marathon STOM (CC)
C_203091	Portugal, round tour (CC)	C_203136	
C_203092	Porto Santo (CC)	C_203137	
C_203093	Porches, Golf (CC)	C_203138	
C_203094	Praia da Rocha (CC)	C_203139	
C_203095	Praya del Rey (CC)	C_203140	
C_203096	Praia da Rocha, Golf (CC)	C_203141	
C_203097	Quinta da Lago, Golf (CC)	C_203142	
C_203098	Azorit (CC)	C_203143	
C_203099	Azores, round trip AZORT (CC)	C_203144	
C_203100	Paris (AM) (CC)	C_203145	
C_203101	Paris-London (CC)	C_203146	
C_203102	France, round tour (CC)	C_203147	
C_203103	France, sunski round tour, Ski (CC)	C_203148	
C_203104	Juan-Les-Pins (CC)	C_203149	
C_203105	Biarritz (CC)	C_203150	
C_203106	Serre Chevalier, Ski (CC)	C_203151	
C_203107	Val d'Isere, Ski (CC)	C_203152	
C_203108	Valmorel, Ski (CC)	C_203153	Fussen, marathon FYMAM (CC)
C_203109	Normandie, round trip (CC)	C_203154	Berlin, marathon BEMA (CC)
C_203110	Meribel, Ski (CC)	C_203155	
C_203111	Nice (CC)	C_203156	Berlin and Potsdam BEPO (CC)
C_203112	Les 2 Alpes, Ski (CC)	C_203157	Dusseldorf (AM) (CC)
C_203113	Morzine/France (CC)	C_203158	
C_203114	Megeve, Ski (CC)	C_203159	
C_203115	Provence, round tour (CC)	C_203160	Berlin,round t. ADBE (CC)
C_203116	Alsace, round trip ALSA (CC)	C_203161	Munich (AM) (CC)
C_203117	Medoc, marathon MEMA (CC)	C_203162	
C_203118	Chamonix, Ski (CC)	C_203163	
C_203119	La Clusaz, Ski (CC)	C_203164	Donau, cruise TONA (CC)
C_203120	Pariisi ja kupliva sampanja PARS (CC)	C_203165	Germany, round tour (CC)
C_203121		C_203166	
C_203122		C_203167	
C_203123		C_203168	
C_203124		C_203169	
C_203125		C_203170	
C_203126		C_203171	
C_203127		C_203172	

C_203173		C_203218	Hungary, round trip KYUN (CC)
C_203174		C_203219	
C_203175	Limassol (CC)	C_203220	
C_203176	Pafos (CC)	C_203221	
C_203177	Protaras (CC)	C_203222	
C_203178	Larnaca (CC)	C_203223	
C_203179	Agia Napa (CC)	C_203224	Group Sales 2 (CC)
C_203180	Pafos Golf (CC)	C_203225	Domestic Sales (CC)
C_203181		C_203226	
C_203182		C_203227	
C_203183		C_203228	Stockman Hki (CC)
C_203184		C_203352	
C_203185		C_203353	
C_203186		C_203354	
C_203187		C_203355	
C_203188		C_203356	
C_203189		C_203357	
C_203190		C_203358	
C_203191		C_203359	
C_203192		C_203360	Barcelona (AM) (CC)
C_203193		C_203361	Madrid (AM) (CC)
C_203194		C_203362	Spain, round tour (CC)
C_203195		C_203363	BCN-Tossa de Mar (CC)
C_203196		C_203364	Benidorm (CC)
C_203197		C_203365	Cala d'or, Mallorca (CC)
C_203198		C_203366	Costa Brava Golf (CC)
C_203199		C_203367	Costa del Sol (CC)
C_203200	Albena (CC)	C_203368	Costa Brava Golftraining (CC)
C_203201	Varna (CC)	C_203369	Marbella (CC)
C_203202	Bulgaria, sunny beach (CC)	C_203370	Marbella Golf (CC)
C_203203	Sveti Konstantin (CC)	C_203371	Menorca (CC)
C_203204	Sozopol (CC)	C_203372	Nerja (CC)
C_203205	Bulgaria,round trip BULRT (CC)	C_203373	Palma de Mallorca (CC)
C_203206		C_203374	Punta Reina, Mallorca (CC)
C_203207		C_203375	Sa Coma, Mallorca (CC)
C_203208	Bratislava, MM ice hocey BRIC (CC)	C_203376	Salou (CC)
C_203209		C_203377	Salou Golf (CC)
C_203210	Prague (AM) (CC)	C_203378	San Sebastian (CC)
C_203211	Krakow-Prague (CC)	C_203379	Tossa de Mar (CC)
C_203212	Praque,Christmas trip PRJ (CC)	C_203380	Alcudia, Mallorca (CC)
C_203213		C_203381	Costa de la Luz (CC)
C_203214	Budapest, marathon BUMA (CC)	C_203382	Santa Ponsa (CC)
C_203215	Budapest (AM) (CC)	C_203383	Andalusia,round tour (CC)
C_203216	Budapest-Prague (CC)	C_203384	Ibiza (CC)
C_203217	Budapest-Wien (CC)	C_203385	Costa de la Luz, Golf (CC)

C_203386	Cadiz (CC)	C_203431	Agia Pelagia (CC)
C_203387	Novo Santi Petri (CC)	C_203432	Mykonos Island Hopping (CC)
C_203388	Rota (CC)	C_203433	Samos (CC)
C_203389	Mediterranean round tour-AGP (CC)	C_203434	Korfu (CC)
C_203390	Sotogrande, Golf (CC)	C_203435	Korfu, Sailing (CC)
C_203391		C_203436	Paleohora (CC)
C_203392		C_203437	Hersonissos (CC)
C_203393		C_203438	Zakynthos (CC)
C_203394		C_203439	Athens Island Hopping (CC)
C_203395		C_203440	Evia (CC)
C_203396		C_203441	Skiathos (CC)
C_203397		C_203442	Skopelos (CC)
C_203398		C_203443	Limnos (CC)
C_203399		C_203444	Athens, marathon (CC)
C_203400	Athens (CC)	C_203445	Thasos (CC)
C_203401	Athens, Sailing (CC)	C_203446	North Greece, round trip KRERT (C)
C_203402	Agios Nikolaos Crete (CC)	C_203447	Hersonissos, Golf (CC)
C_203403	Elounda (CC)	C_203448	
C_203404	Faliraki, Rhodes (CC)	C_203449	
C_203405	Greece, cruise (CC)	C_203450	Rome (AM) (CC)
C_203406	Halkidiki (CC)	C_203451	
C_203407	Hania, Crete (CC)	C_203452	Italy Other (Elba, Sailing) (CC)
C_203408	Kalives, Crete (CC)	C_203453	Alassio (CC)
C_203409	Karpathos (CC)	C_203454	Capri (CC)
C_203410	Kastelli (CC)	C_203455	Cattolica (CC)
C_203411	Kefalonia (CC)	C_203456	Cefalu (CC)
C_203412	Kos (CC)	C_203457	Cervinia Ski (CC)
C_203413	Kos Island Hopping (CC)	C_203458	Desenzano (CC)
C_203414	Kos, Sailing (CC)	C_203459	Courmayer, Ski (CC)
C_203415	Lefkas (CC)	C_203460	Florence-Venice (CC)
C_203416	Lefkas, Sailing (CC)	C_203461	Ischia (CC)
C_203417	Loutraki (CC)	C_203462	Italy trekking (CC)
C_203418	Mykonos (CC)	C_203463	Italy Alp round tour, ski (CC)
C_203419	Mytilini (CC)	C_203464	Lignano (CC)
C_203420	Pargo (CC)	C_203465	Madonna di Campiglio Ski (CC)
C_203421	Paros (CC)	C_203466	Malcesine (CC)
C_203422	Pefkos (CC)	C_203467	Naxos (CC)
C_203423	Rethymnon, Crete (CC)	C_203468	Pesaro (CC)
C_203424	Rhodes (CC)	C_203469	Riccione (CC)
C_203425	Rhodes, Sailing (CC)	C_203470	Riva (CC)
C_203426	Sailing Magazine (CC)	C_203471	Rome Golf (CC)
C_203427	Santorini (CC)	C_203472	Rome-Sorrento (CC)
C_203428	Santorini Island Hopping (CC)	C_203473	Sestriere Ski (CC)
C_203429	Sitia (CC)	C_203474	Sirmione (CC)
C_203430	Naxos-Greece (CC)	C_203475	Sorrento (CC)

C_203476	Taormina (CC)	C_203521
C_203477	Turin (CC)	C_203522
C_203478	Courmayeur, Ski (CC)	C_203523
C_203479	Venice (CC)	C_203524
C_203480	Positano (CC)	C_203525
C_203481	Florence (CC)	C_203526
C_203482	Limone (CC)	C_203527
C_203483	Viareggio (CC)	C_203528
C_203484	Rimini 2 (AM) (CC)	C_203529
C_203485	Sardinia (CC)	C_203530
C_203486	Toscana, round tour (CC)	C_203531
C_203487	Madonna di Campiglio Summer (CC)	C_203532
C_203488	Donnafugata, Golf (CC)	C_203533
C_203489		C_203534
C_203490	Malta (CC)	C_203535
C_203491		C_203536
C_203492	SMALL Summer Meeting (CC)	C_203537
C_203493	Mediterranean round tour-MIL (CC)	C_203538
C_203494	Mediterranean round tour-BCN (CC)	C_203539
C_203495		C_203540
C_203496	Rimini (AM) (CC)	C_203541
C_203497		C_203542
C_203498		C_203543
C_203499		C_203544
C_203500		C_203545
C_203501		C_203546
C_203502		C_203547
C_203503		C_203548
C_203504		C_203549
C_203505		C_203550
C_203506		C_203551
C_203507		C_203552
C_203508		C_203553
C_203509		C_203554
C_203510		C_203555
C_203511		C_203556
C_203512	Slovenia, round trip SLSA (CC)	C_203557
C_203513		C_203558
C_203514		C_203559
C_203515		C_203560
C_203516		C_203561
C_203517		C_203562
C_203518		C_203563
C_203519		C_203564
C_203520		C_203565

C_203566	C_203611	C_203656
C_203567	C_203612	C_203657
C_203568	C_203613	C_203658
C_203569	C_203614	C_203659
C_203570	C_203615	C_203660
C_203571	C_203616	C_203661
C_203572	C_203617	C_203662
C_203573	C_203618	C_203663
C_203574	C_203619	C_203664
C_203575	C_203620	C_203665
C_203576	C_203621	C_203666
C_203577	C_203622	C_203667
C_203578	C_203623	C_203668
C_203579	C_203624	C_203669
C_203580	C_203625	C_203670
C_203581	C_203626	C_203671
C_203582	C_203627	C_203672
C_203583	C_203628	C_203673
C_203584	C_203629	C_203674
C_203585	C_203630	C_203675
C_203586	C_203631	C_203676
C_203587	C_203632	C_203677
C_203588	C_203633	C_203678
C_203589	C_203634	C_203679
C_203590	C_203635	C_203680
C_203591	C_203636	C_203681
C_203592	C_203637	C_203682
C_203593	C_203638	C_203683
C_203594	C_203639	C_203684
C_203595	C_203640	C_203685
C_203596	C_203641	C_203686
C_203597	C_203642	C_203687
C_203598	C_203643	C_203688
C_203599	C_203644	C_203689
C_203600	C_203645	C_203690
C_203601	C_203646	C_203691
C_203602	C_203647	C_203692
C_203603	C_203648	C_203693
C_203604	C_203649	C_203694
C_203605	C_203650	C_203695
C_203606	C_203651	C_203696
C_203607	C_203652	C_203697
C_203608	C_203653	C_203698
C_203609	C_203654	C_203699
C_203610	C_203655	C_203700

C_203701	C_203746	C_203791
C_203702	C_203747	C_203792
C_203703	C_203748	C_203793
C_203704	C_203749	C_203794
C_203705	C_203750	C_203795
C_203706	C_203751	C_203796
C_203707	C_203752	C_203797
C_203708	C_203753	C_203798
C_203709	C_203754	C_203799
C_203710	C_203755	C_203800
C_203711	C_203756	C_203801
C_203712	C_203757	C_203802
C_203713	C_203758	C_203803
C_203714	C_203759	C_203804
C_203715	C_203760	C_203805
C_203716	C_203761	C_203806
C_203717	C_203762	C_203807
C_203718	C_203763	C_203808
C_203719	C_203764	C_203809
C_203720	C_203765	C_203810
C_203721	C_203766	C_203811
C_203722	C_203767	C_203812
C_203723	C_203768	C_203813
C_203724	C_203769	C_203814
C_203725	C_203770	C_203815
C_203726	C_203771	C_203816
C_203727	C_203772	C_203817
C_203728	C_203773	C_203818
C_203729	C_203774	C_203819
C_203730	C_203775	C_203820
C_203731	C_203776	C_203821
C_203732	C_203777	C_203822
C_203733	C_203778	C_203823
C_203734	C_203779	C_203824
C_203735	C_203780	C_203825
C_203736	C_203781	C_203826
C_203737	C_203782	C_203827
C_203738	C_203783	C_203828
C_203739	C_203784	C_203829
C_203740	C_203785	C_203830
C_203741	C_203786	C_203831
C_203742	C_203787	C_203832
C_203743	C_203788	C_203833
C_203744	C_203789	C_203834
C_203745	C_203790	C_203835

C_203836	C_203881
C_203837	C_203882
C_203838	C_203883
C_203839	C_203884
C_203840	C_203885
C_203841	C_203886
C_203842	C_203887
C_203843	C_203888
C_203844	C_203889
C_203845	C_203890
C_203846	C_203891
C_203847	C_203892
C_203848	C_203893
C_203849	C_203894
C_203850	C_203895
C_203851	C_203896
C_203852	C_203897
C_203853	C_203898
C_203854	C_203899
C_203855	C_203900
C_203856	C_203901
C_203857	C_203902
C_203858	C_203903
C_203859	C_203904
C_203860	C_203905
C_203861	C_203906
C_203862	C_203907
C_203863	C_203908
C_203864	C_203909
C_203865	C_203910
C_203866	C_203911
C_203867	C_203912
C_203868	C_203913
C_203869	C_203914
C_203870	C_203915
C_203871	C_203916
C_203872	C_203917
C_203873	C_203918
C_203874	C_203919
C_203875	C_203920
C_203876	C_203921
C_203877	C_203922
C_203878	C_203923
C_203879	C_203924
C_203880	C_203925

Baltic Sea, cruise KRI (CC)

Petersburg and Stockholm, cruise RPT (CC)

C_203926	C_203971
C_203927	C_203972
C_203928	C_203973
C_203929	C_203974
C_203930	C_203975
C_203931	C_203976
C_203932	C_203977
C_203933	C_203978
C_203934	C_203979
C_203935	C_203980
C_203936	C_203981
C_203937	C_203982
C_203938	C_203983
C_203939	C_203984
C_203940	C_203985
C_203941	C_203986
C_203942	C_203987
C_203943	C_203988
C_203944	C_203989
C_203945	C_203990
C_203946	C_203991
C_203947	C_203992
C_203948	C_203993
C_203949	C_203994
C_203950	C_203995
C_203951	C_203996
C_203952	C_203997
C_203953	C_203998
C_203954	C_203999
C_203955	
C_203956	
C_203957	
C_203958	
C_203959	
C_203960	
C_203961	
C_203962	
C_203963	
C_203964	
C_203965	
C_203966	
C_203967	
C_203968	
C_203969	
C_203970	

Liite 2 Kuljetusvarianttiin mukaan otettavat tilit ja kustannuspaikat

A621010 Transportation Costs - Holiday Flights
A621011 Transportation Costs - Profit Share
A621020 Transportation Costs - Scheduled Flights
A621040 Transportation Costs - Change of EmptyFlightReserv
A621060 Transportation Costs - Connection Flights Destin.
A621070 Transportation Costs - Airport Taxes

C_200650 StockholmAY650/51 (CC)
C_200715 PragueAY715/16 (CC)
C_200717 PragueAY717/716 (CC)
C_200731 MalagaAY731/732 (CC)
C_200733 MalagaAY733/734 (CC)
C_200735 MalagaAY735/736 (CC)
C_200753 BudapestAY753/54 (CC)
C_200755 BudapestAY755/56 (CC)
C_200765 ViennaAY765/66 (CC)
C_200767 ViennaAY767/68 (CC)
C_200771 VeniceAY771/72 (CC)
C_200781 RomeAY781/82 (CC)
C_200783 RomeAY783/84 (CC)
C_200793 MilanAY793/94 (CC)
C_200795 MilanAY795/796 (CC)
C_200797 PisaAY797/98 (CC)
C_200799 PisaAY799/800 (CC)
C_200803 MunichAY803/04 (CC)
C_200807 MunichAY807/08 (CC)
C_200810 MilanAY810 (CC)
C_200821 FrankfurtAY821/22 (CC)
C_200831 LondonAY831/32 (CC)
C_200837 LondonAY837/38 (CC)
C_200839 LondonAY839/40 (CC)
C_200841 AmsterdamAY841/46 (CC)
C_200867 Zurich/MilanoAY867/62 (CC)
C_200869 GenevaAY869/870 (CC)
C_200871 ParisAY871/72 (CC)
C_200873 ParisAY873/74 (CC)
C_200875 ParisAY875/76 (CC)
C_200879 ParisAY879/80 (CC)
C_200881 NiceAY881/882 (CC)

C_200883	DublinAY883/84 (CC)	C_201703	RhodesAY1703/04 (CC)
C_200885	DublinAY885/86 (CC)	C_201707	RhodesAY1707/08 (CC)
C_200887	DublinAY887/88 (CC)	C_201709	RhodesAY1709/10 (CC)
C_200891	NiceAY891/92 (CC)	C_201713	RhodesAY1713/14 (CC)
C_200905	BarcelonaAY905/06 (CC)	C_201717	Svl/Tmp/Kok-RhodesAY1717/18 (CC)
C_200907	BarcelonaAY907/08 (CC)	C_201719	Kuo-Jyv-Kok-Oul-RhodesAY1719/20 (C)
C_200911	BerlinAY911/12 (CC)	C_201727	Kuopio-RhodesAY1727/28 (CC)
C_200917	BerlinAY917/18 (CC)	C_201731	HeraklionAY1731/32 (CC)
C_200921	LissabonAY921/922 (CC)	C_201733	HaniaAY1733/34 (CC)
C_201013	VarnaAY1013/14 (CC)	C_201735	HaniaAY1735/36 (CC)
C_201015	VarnaAY1015/16 (CC)	C_201737	Kok/Oul/HanAY1737/38 (CC)
C_201017	VarnaAY1017/18 (CC)	C_201739	Vaasa-HaniaAY1739/40 (CC)
C_201019	VarnaAY1019/20 (CC)	C_201741	HaniaAY1741/42 (CC)
C_201021	PulaAY1021/22 (CC)	C_201743	HaniaAY1743/44 (CC)
C_201023	PulaAY1023/24 (CC)	C_201745	Oulu-HaniaAY1745/46 (CC)
C_201027	BurgasAY1027/28 (CC)	C_201747	HaniaAY1745/46 (CC)
C_201037	BurgasAY1037/38 (CC)	C_201749	HaniaAY1749/50 (CC)
C_201039	PulaAY1039/40 (CC)	C_201751	HaniaAY1751/52 (CC)
C_201043	ConstantaAY1043/44 (CC)	C_201761	SamosAY1761/62 (CC)
C_201103	Mallorca AY1103/04 (CC)	C_201763	KosAY1763/64 (CC)
C_201105	ReusAY1105/06 (CC)	C_201765	KosAY1765/66 (CC)
C_201175	JerezAY1175/76 (CC)	C_201771	Preveza/LefkasAY1771/72 (CC)
C_201229	RiminiAY1229/30 (CC)	C_201773	Preveza/LefkasAY1773/74 (CC)
C_201235	BrindisiAY1235/36 (CC)	C_201775	SkiathosAY1775/76 (CC)
C_201237	RiminiAY1237/38 (CC)	C_201779	LimnosAY1779/80 (CC)
C_201245	RiminiAY1245/46 (CC)	C_201781	KarpathosAY1781/82 (CC)
C_201269	VeronaAY1269/70 (CC)	C_201787	ZakynthosAY1787/88 (CC)
C_201273	NapoliAY1273/74 (CC)	C_201789	SantoriniAY1789/90 (CC)
C_201283	CataniaAY1283/84 (CC)	C_201791	SantoriniAY1791/92 (CC)
C_201285	CataniaAY1285/86 (CC)	C_201793	SantoriniAY1793/94 (CC)
C_201293	AlgheroAY1293/94 (CC)	C_201795	MykonosAY1795/96 (CC)
C_201355	FaroAY1355/56 (CC)	C_201835	PafosAY1835/36 (CC)
C_201363	FunchalAY1363/64 (CC)	C_201935	AzoresAY1935/36 (CC)
C_201369	FunchalAY1369/40 (CC)	C_202101	IbizaAY2101/02 (CC)
C_201371	FunchalAY1371/72 (CC)	C_202103	MallorcaAY2103/04 (CC)
C_201373	FunchalAY1373/74 (CC)	C_202113	MallorcaAY2113/14 (CC)
C_201375	FunchalAY1375/76 (CC)	C_202151	MalagaAY2151/52 (CC)
C_201377	FunchalAY1377/78 (CC)	C_202153	MalagaAY2153/54 (CC)
C_201433	SalzburgAY1433/34 (CC)	C_202155	MalagaAY2155/56 (CC)
C_201437	GenevaAY1437/38 (CC)	C_202157	MalagaAY2157/58 (CC)
C_201451	InnsbruckAY1451/52 (CC)	C_202159	MalagaAY2159/60 (CC)
C_201453	InnsbruckAY1453/54 (CC)	C_202161	MalagaAY2161/62 (CC)
C_201455	InnsbruckAY1455/56 (CC)	C_202163	MalagaAY2163/64 (CC)
C_201477	MaltaAY1477/78 (CC)	C_202169	MalagaAY2169/70 (CC)
C_201701	RhodesAY1701/02 (CC)	C_202175	JerezAY2175/76 (CC)

C_202235	RiminiAY2235/36 (CC)	C_209505	BarcelonaAY3505/06 (CC)
C_202237	RiminiAY2237/38 (CC)	C_209653	RomeAY3653/54 (CC)
C_202269	VeronaAY2269/70 (CC)	C_209685	BarcelonaAY3685/86 (CC)
C_202273	NaplesAY2273/74 (CC)	C_209861	FlorenceAY6861/626 (CC)
C_202323	NiceAY2323/24 (CC)	C_200181	DubrovnikAY181/82 (CC)
C_202325	NiceAY2325/26 (CC)	C_200183	DubrovnikAY183/84 (CC)
C_202355	FaroAY2355/56 (CC)	C_201003	DubrovnikAY1003/04 (CC)
C_202361	FunchalAY2361/62 (CC)	C_201053	DubrovnikAY1053/54 (CC)
C_202363	FunchalAY2363/64 (CC)	C_201063	DubrovnikAY1063/64 (CC)
C_202365	FunchalAY2365/66 (CC)	C_204526	Cavtat (CC)
C_202367	FunchalA72367/68 (CC)	C_204530	Dubrovnic (CC)
C_202369	FunchalAY2369/70 (CC)	C_204532	Dubrovnic, Sailing (CC)
C_202373	FunchalA72373/74 (CC)	C_200204	Quality Assurance (AM) (CC)
C_202375	FunchalA72375/76 (CC)	C_203345	Oulu (AM) (CC)
C_202433	SalzburgAY2433/34 (CC)	C_201281	CataniaAY1281/82 (CC)
C_202437	GenevaAY2437/38 (CC)	C_201291	NaplesAY1291/92 (CC)
C_202451	InnsbruckAY2451/52 (CC)	C_201353	Faro AY1353/54 (CC)
C_202453	InnsbruckAY2453/54 (CC)	C_201729	HeraklionAY1729/30 (CC)
C_202455	InnsbruckAY2455/53 (CC)	C_203001	General Costs, Sunski EU (CC)
C_202467	TurinAY2467/68 (CC)	C_203002	
C_202477	MaltaAY2477/78 (CC)	C_203003	
C_202703	RhodesAY2703/04 (CC)	C_203004	
C_202705	RhodesAY2705/06 (CC)	C_203005	
C_202707	RhodesAY2707/08 (CC)	C_203006	
C_202713	RhodesAY2713/14 (CC)	C_203007	
C_202719	Oulu-RhodesAY2719/20 (CC)	C_203008	
C_202731	HeraklionAY2731/32 (CC)	C_203009	
C_202735	HaniaAY2735/36 (CC)	C_203010	
C_202737	HaniaAY2737/38 (CC)	C_203011	
C_202739	HaniaAY2739/40 (CC)	C_203012	
C_202743	HaniaA72743/44 (CC)	C_203013	
C_202747	HaniaAY2747/48 (CC)	C_203014	
C_202749	AthensAY2749/50 (CC)	C_203015	
C_202751	AthensAY2751/52 (CC)	C_203016	
C_202761	AthensAY2761/62 (CC)	C_203017	
C_202763	KosAY2763/64 (CC)	C_203018	
C_202765	KosAY2765/66 (CC)	C_203019	
C_202781	KarpathosAY2781/82 (CC)	C_203020	
C_202783	ThessalonikiAY2783/84 (CC)	C_203021	Benelux, round tour (CC)
C_202787	ZakynthosAY2787/88 (CC)	C_203022	
C_202831	PafosAY2831/32 (CC)	C_203023	
C_202833	PafosAY2833/34 (CC)	C_203024	
C_202835	PafosAY2835/36 (CC)	C_203025	Amsterdam (AM) (CC)
C_202849	LarnacaAY2849/50 (CC)	C_203026	Amsterdam, round trip KAMS (CC)
C_209243	RomeAY3243/44 (CC)	C_203027	

C_203028		C_203073	Seefeld, Ski (CC)
C_203029	Galway-Dublin (CC)	C_203074	Flachau, Ski (CC)
C_203030	Dublin (AM) (CC)	C_203075	Innsbruck (AM) (CC)
C_203031	Dublin-Galway (CC)	C_203076	Serfaus, Summer (CC)
C_203032	Ireland, round tour (CC)	C_203077	
C_203033	Tipperary, trek TIPP (CC)	C_203078	
C_203034	St.Andrews golf (CC)	C_203079	
C_203035		C_203080	Lisbon (CC)
C_203036		C_203081	Lisbon-Albufeira (CC)
C_203037		C_203082	Madeira (CC)
C_203038	London (AM) (CC)	C_203083	Madeira, Golf (CC)
C_203039		C_203084	Albufeira (CC)
C_203040	Britain, round tour (CC)	C_203085	Sesimbra (CC)
C_203041	London-Paris (CC)	C_203086	Tavira (CC)
C_203042	Jane Austen, round trip JANE (CC)	C_203087	Vilamoura (CC)
C_203043	Cardiff, listener trip KMC (CC)	C_203088	Vilamoura, Golf (CC)
C_203044	Scotland, round trip SKOT (CC)	C_203089	Tavira, Golf (CC)
C_203045		C_203090	Lisbon, Golf (CC)
C_203046		C_203091	Portugal, round tour (CC)
C_203047		C_203092	Porto Santo (CC)
C_203048		C_203093	Porches, Golf (CC)
C_203049		C_203094	Praia da Rocha (CC)
C_203050	Vienna (AM) (CC)	C_203095	Praya del Rey (CC)
C_203051	Bad Gastein, Ski (CC)	C_203096	Praia da Rocha, Golf (CC)
C_203052	Innsbruck (CC)	C_203097	Quinta da Lago, Golf (CC)
C_203053	Ischgl, Ski (CC)	C_203098	Azorit (CC)
C_203054	Kitzbuehl, Ski (CC)	C_203099	Azores, round trip AZORT (CC)
C_203055	Lech, Ski (CC)	C_203100	Paris (AM) (CC)
C_203056	Mayrhofen, Ski (CC)	C_203101	Paris-London (CC)
C_203057	Saalbach, Ski (CC)	C_203102	France, round tour (CC)
C_203058	Salzburg (CC)	C_203103	France, sunski round tour, Ski (CC)
C_203059	Seefeld, Summer (CC)	C_203104	Juan-Les-Pins (CC)
C_203060	Serfaus, Ski (CC)	C_203105	Biarritz (CC)
C_203061	St.Anton, Ski (CC)	C_203106	Serre Chevalier, Ski (CC)
C_203062	Sölden, Ski (CC)	C_203107	Val d'Isere, Ski (CC)
C_203063	Söll, Ski (CC)	C_203108	Valmorel, Ski (CC)
C_203064	Söll, Summer (CC)	C_203109	Normandie, round trip (CC)
C_203065	Alp round tour, Ski (CC)	C_203110	Meribel, Ski (CC)
C_203066	Vienna-Budapest (CC)	C_203111	Nice (CC)
C_203067	Zell am Seek, Ski (CC)	C_203112	Les 2 Alpes, Ski (CC)
C_203068	Zell am Seek, Summer (CC)	C_203113	Morzine/France (CC)
C_203069	Fiss/Austria (CC)	C_203114	Megeve, Ski (CC)
C_203070	Kirchberg (CC)	C_203115	Provence, round tour (CC)
C_203071	Mayrhofen, Summer (CC)	C_203116	Alsace, round trip ALSA (CC)
C_203072	Austria, round trip (CC)	C_203117	Medoc, marathon MEMA (CC)

C_203118	Chamonix, Ski (CC)	C_203163	
C_203119	La Clusaz, Ski (CC)	C_203164	Donau, cruise TONA (CC)
C_203120	Pariisi ja kupliva sampanja PARS (C)	C_203165	Germany, round tour (CC)
C_203121		C_203166	
C_203122		C_203167	
C_203123		C_203168	
C_203124		C_203169	
C_203125		C_203170	
C_203126		C_203171	
C_203127		C_203172	
C_203128		C_203173	
C_203129		C_203174	
C_203130		C_203175	Limassol (CC)
C_203131		C_203176	Pafos (CC)
C_203132		C_203177	Protaras (CC)
C_203133		C_203178	Larnaca (CC)
C_203134		C_203179	Agia Napa (CC)
C_203135	Stockholm, marathon STOM (CC)	C_203180	Pafos Golf (CC)
C_203136		C_203181	
C_203137		C_203182	
C_203138		C_203183	
C_203139		C_203184	
C_203140		C_203185	
C_203141		C_203186	
C_203142		C_203187	
C_203143		C_203188	
C_203144		C_203189	
C_203145		C_203190	
C_203146		C_203191	
C_203147		C_203192	
C_203148		C_203193	
C_203149		C_203194	
C_203150		C_203195	
C_203151		C_203196	
C_203152		C_203197	
C_203153	Fussen, marathon FYMAM (CC)	C_203198	
C_203154	Berlin, marathon BEMA (CC)	C_203199	
C_203155		C_203200	Albena (CC)
C_203156	Berlin and Potsdam BEPO (CC)	C_203201	Varna (CC)
C_203157	Dusseldorf (AM) (CC)	C_203202	Bulgaria, sunny beach (CC)
C_203158		C_203203	Sveti Konstantin (CC)
C_203159		C_203204	Sozopol (CC)
C_203160	Berlin,round t. ADBE (CC)	C_203205	Bulgaria,round trip BULRT (CC)
C_203161	Munich (AM) (CC)	C_203206	
C_203162		C_203207	

C_203208	Bratislava, MM ice hocey BRIC (CC)	C_203380	Alcudia, Mallorca (CC)
C_203209		C_203381	Costa de la Luz (CC)
C_203210	Prague (AM) (CC)	C_203382	Santa Ponsa (CC)
C_203211	Krakow-Prague (CC)	C_203383	Andalusia,round tour (CC)
C_203212	Praque,Christmas trip PRJ (CC)	C_203384	Ibiza (CC)
C_203213		C_203385	Costa de la Luz, Golf (CC)
C_203214	Budapest, marathon BUMA (CC)	C_203386	Cadiz (CC)
C_203215	Budapest (AM) (CC)	C_203387	Novo Santi Petri (CC)
C_203216	Budapest-Prague (CC)	C_203388	Rota (CC)
C_203217	Budapest-Wien (CC)	C_203389	Mediterranean round tour-AGP (CC)
C_203218	Hungary, round trip KYUN (CC)	C_203390	Sotogrande, Golf (CC)
C_203219		C_203391	
C_203220		C_203392	
C_203221		C_203393	
C_203222		C_203394	
C_203223		C_203395	
C_203224	Group Sales 2 (CC)	C_203396	
C_203352		C_203397	
C_203353		C_203398	
C_203354		C_203399	
C_203355		C_203400	Athens (CC)
C_203356		C_203401	Athens, Sailing (CC)
C_203357		C_203402	Agios Nikolaos Crete (CC)
C_203358		C_203403	Elounda (CC)
C_203359		C_203404	Faliraki, Rhodes (CC)
C_203360	Barcelona (AM) (CC)	C_203405	Greece, cruise (CC)
C_203361	Madrid (AM) (CC)	C_203406	Halkidiki (CC)
C_203362	Spain, round tour (CC)	C_203407	Hania, Crete (CC)
C_203363	BCN-Tossa de Mar (CC)	C_203408	Kalives, Crete (CC)
C_203364	Benidorm (CC)	C_203409	Karpathos (CC)
C_203365	Cala d'or, Mallorca (CC)	C_203410	Kastelli (CC)
C_203366	Costa Brava Golf (CC)	C_203411	Kefalonia (CC)
C_203367	Costa del Sol (CC)	C_203412	Kos (CC)
C_203368	Costa Brava Golftraining (CC)	C_203413	Kos Island Hopping (CC)
C_203369	Marbella (CC)	C_203414	Kos, Sailing (CC)
C_203370	Marbella Golf (CC)	C_203415	Lefkas (CC)
C_203371	Menorca (CC)	C_203416	Lefkas, Sailing (CC)
C_203372	Nerja (CC)	C_203417	Loutraki (CC)
C_203373	Palma de Mallorca (CC)	C_203418	Mykonos (CC)
C_203374	Punta Reina, Mallorca (CC)	C_203419	Mytilini (CC)
C_203375	Sa Coma, Mallorca (CC)	C_203420	Pargo (CC)
C_203376	Salou (CC)	C_203421	Paros (CC)
C_203377	Salou Golf (CC)	C_203422	Pefkos (CC)
C_203378	San Sebastian (CC)	C_203423	Rethymnon, Crete (CC)
C_203379	Tossa de Mar (CC)	C_203424	Rhodes (CC)

C_203425	Rhodes, Sailing (CC)	C_203470	Riva (CC)
C_203426	Sailing Magazine (CC)	C_203471	Rome Golf (CC)
C_203427	Santorini (CC)	C_203472	Rome-Sorrento (CC)
C_203428	Santorini Island Hopping (CC)	C_203473	Sestriere Ski (CC)
C_203429	Sitia (CC)	C_203474	Sirmione (CC)
C_203430	Naxos-Greece (CC)	C_203475	Sorrento (CC)
C_203431	Agia Pelagia (CC)	C_203476	Taormina (CC)
C_203432	Mykonos Island Hopping (CC)	C_203477	Turin (CC)
C_203433	Samos (CC)	C_203478	Courmayeur, Ski (CC)
C_203434	Korfu (CC)	C_203479	Venice (CC)
C_203435	Korfu, Sailing (CC)	C_203480	Positano (CC)
C_203436	Paleohora (CC)	C_203481	Florence (CC)
C_203437	Hersonissos (CC)	C_203482	Limone (CC)
C_203438	Zakynthos (CC)	C_203483	Viareggio (CC)
C_203439	Athens Island Hopping (CC)	C_203484	Rimini 2 (AM) (CC)
C_203440	Evia (CC)	C_203485	Sardinia (CC)
C_203441	Skiathos (CC)	C_203486	Toscana, round tour (CC)
C_203442	Skopelos (CC)	C_203487	Madonna di Campiglio Summer (CC)
C_203443	Limnos (CC)	C_203488	Donnafugata, Golf (CC)
C_203444	Athens, marathon (CC)	C_203489	
C_203445	Thasos (CC)	C_203490	Malta (CC)
C_203446	North Greece, round trip KRERT (C)	C_203491	
C_203447	Hersonissos, Golf (CC)	C_203492	SMALL Summer Meeting (CC)
C_203448		C_203493	Mediterranean round tour-MIL (CC)
C_203449		C_203494	Mediterranean round tour-BCN (CC)
C_203450	Rome (AM) (CC)	C_203495	
C_203451		C_203496	Rimini (AM) (CC)
C_203452	Italy Other (Elba, Sailing) (CC)	C_203497	
C_203453	Alassio (CC)	C_203498	
C_203454	Capri (CC)	C_203499	
C_203455	Cattolica (CC)	C_203500	
C_203456	Cefalu (CC)	C_203501	
C_203457	Cervinia Ski (CC)	C_203502	
C_203458	Desenzano (CC)	C_203503	
C_203459	Courmayeur, Ski (CC)	C_203504	
C_203460	Florence-Venice (CC)	C_203505	
C_203461	Ischia (CC)	C_203506	
C_203462	Italy trekking (CC)	C_203507	
C_203463	Italy Alp round tour, ski (CC)	C_203508	
C_203464	Lignano (CC)	C_203509	
C_203465	Madonna di Campiglio Ski (CC)	C_203510	
C_203466	Malcesine (CC)	C_203511	
C_203467	Naxos (CC)	C_203512	Slovenia, round trip SLSA (CC)
C_203468	Pesaro (CC)	C_203513	
C_203469	Riccione (CC)	C_203514	

C_203515	C_203560	C_203605
C_203516	C_203561	C_203606
C_203517	C_203562	C_203607
C_203518	C_203563	C_203608
C_203519	C_203564	C_203609
C_203520	C_203565	C_203610
C_203521	C_203566	C_203611
C_203522	C_203567	C_203612
C_203523	C_203568	C_203613
C_203524	C_203569	C_203614
C_203525	C_203570	C_203615
C_203526	C_203571	C_203616
C_203527	C_203572	C_203617
C_203528	C_203573	C_203618
C_203529	C_203574	C_203619
C_203530	C_203575	C_203620
C_203531	C_203576	C_203621
C_203532	C_203577	C_203622
C_203533	C_203578	C_203623
C_203534	C_203579	C_203624
C_203535	C_203580	C_203625
C_203536	C_203581	C_203626
C_203537	C_203582	C_203627
C_203538	C_203583	C_203628
C_203539	C_203584	C_203629
C_203540	C_203585	C_203630
C_203541	C_203586	C_203631
C_203542	C_203587	C_203632
C_203543	C_203588	C_203633
C_203544	C_203589	C_203634
C_203545	C_203590	C_203635
C_203546	C_203591	C_203636
C_203547	C_203592	C_203637
C_203548	C_203593	C_203638
C_203549	C_203594	C_203639
C_203550	C_203595	C_203640
C_203551	C_203596	C_203641
C_203552	C_203597	C_203642
C_203553	C_203598	C_203643
C_203554	C_203599	C_203644
C_203555	C_203600	C_203645
C_203556	C_203601	C_203646
C_203557	C_203602	C_203647
C_203558	C_203603	C_203648
C_203559	C_203604	C_203649

C_203650	C_203695	C_203740
C_203651	C_203696	C_203741
C_203652	C_203697	C_203742
C_203653	C_203698	C_203743
C_203654	C_203699	C_203744
C_203655	C_203700	C_203745
C_203656	C_203701	C_203746
C_203657	C_203702	C_203747
C_203658	C_203703	C_203748
C_203659	C_203704	C_203749
C_203660	C_203705	C_203750
C_203661	C_203706	C_203751
C_203662	C_203707	C_203752
C_203663	C_203708	C_203753
C_203664	C_203709	C_203754
C_203665	C_203710	C_203755
C_203666	C_203711	C_203756
C_203667	C_203712	C_203757
C_203668	C_203713	C_203758
C_203669	C_203714	C_203759
C_203670	C_203715	C_203760
C_203671	C_203716	C_203761
C_203672	C_203717	C_203762
C_203673	C_203718	C_203763
C_203674	C_203719	C_203764
C_203675	C_203720	C_203765
C_203676	C_203721	C_203766
C_203677	C_203722	C_203767
C_203678	C_203723	C_203768
C_203679	C_203724	C_203769
C_203680	C_203725	C_203770
C_203681	C_203726	C_203771
C_203682	C_203727	C_203772
C_203683	C_203728	C_203773
C_203684	C_203729	C_203774
C_203685	C_203730	C_203775
C_203686	C_203731	C_203776
C_203687	C_203732	C_203777
C_203688	C_203733	C_203778
C_203689	C_203734	C_203779
C_203690	C_203735	C_203780
C_203691	C_203736	C_203781
C_203692	C_203737	C_203782
C_203693	C_203738	C_203783
C_203694	C_203739	C_203784

C_203785	C_203830	C_203875
C_203786	C_203831	C_203876
C_203787	C_203832	C_203877
C_203788	C_203833	C_203878
C_203789	C_203834	C_203879
C_203790	C_203835	C_203880
C_203791	C_203836	C_203881
C_203792	C_203837	C_203882
C_203793	C_203838	C_203883
C_203794	C_203839	C_203884
C_203795	C_203840	C_203885
C_203796	C_203841	C_203886
C_203797	C_203842	C_203887
C_203798	C_203843	C_203888
C_203799	C_203844	C_203889
C_203800	C_203845	C_203890
C_203801	C_203846	C_203891
C_203802	C_203847	C_203892
C_203803	C_203848	C_203893
C_203804	C_203849	C_203894
C_203805	C_203850	C_203895
C_203806	C_203851	C_203896
C_203807	C_203852	C_203897
C_203808	C_203853	C_203898
C_203809	C_203854	C_203899
C_203810	C_203855	
C_203811	C_203856	
C_203812	C_203857	
C_203813	C_203858	
C_203814	C_203859	
C_203815	C_203860	
C_203816	C_203861	
C_203817	C_203862	
C_203818	C_203863	
C_203819	C_203864	
C_203820	C_203865	
C_203821	C_203866	
C_203822	C_203867	
C_203823	C_203868	
C_203824	C_203869	
C_203825	C_203870	
C_203826	C_203871	
C_203827	C_203872	
C_203828	C_203873	
C_203829	C_203874	

Liite 3 Muut kulut varianttiin mukaan otettavat tilit ja kustannuspaikat

A621220 Hotel Costs - Accommodation Destinations
A621223 Hotel Costs - Unmatched
A621225 Hotel Costs - Accruals Comres
A621226 Hotel Costs -writeoff Comres
A621230 Hotel Costs - Accommodation Destinations prev. FY
A621240 Hotel Costs - Additions to basic tour packages
A710013 Guide salaries destination
A710111 Social Sec. Expenses paid outside Finland
A621090 Transportation Costs - Transfer and Porter
A621110 Touristic Services - Excursions
A621120 Touristic Services - Club Activity
A621130 Touristic Services - Sunservice
A621140 Touristic Services - Sun Ski
A621150 Touristic Services - Course Activities
A621160 Touristic Services - Event Tickets
A621170 Touristic Services - Car Rental for Customers
A621180 Touristic Services - Golf
A621190 Touristic Services - Var. other Services at Destin
A621270 Welcoming Happenings
A621280 Information Costs at Destination
A640140 Fees - Agents service
A832091 Public Relations - Destination

C_204539	Monte Carlo (CC)
C_200181	DubrovnikAY181/82 (CC)
C_200183	DubrovnikAY183/84 (CC)
C_201003	DubrovnikAY1003/04 (CC)
C_201053	DubrovnikAY1053/54 (CC)
C_201063	DubrovnikAY1063/64 (CC)
C_204526	Cavtat (CC)
C_204530	Dubrovnic (CC)
C_204532	Dubrovnic, Sailing (CC)
C_200204	Quality Assurance (AM) (CC)
C_201281	CataniaAY1281/82 (CC)
C_201291	NaplesAY1291/92 (CC)
C_201353	Faro AY1353/54 (CC)
C_201729	HeraklionAY1729/30 (CC)
C_203001	General Costs, Sunski EU (CC)
C_203002	
C_203003	
C_203004	

C_203005		C_203050	Vienna (AM) (CC)
C_203006		C_203051	Bad Gastein, Ski (CC)
C_203007		C_203052	Innsbruck (CC)
C_203008		C_203053	Ischgl, Ski (CC)
C_203009		C_203054	Kitzbuehl, Ski (CC)
C_203010		C_203055	Lech, Ski (CC)
C_203011		C_203056	Mayrhofen, Ski (CC)
C_203012		C_203057	Saalbach, Ski (CC)
C_203013		C_203058	Salzburg (CC)
C_203014		C_203059	Seefeld, Summer (CC)
C_203015		C_203060	Serfaus, Ski (CC)
C_203016		C_203061	St.Anton, Ski (CC)
C_203017		C_203062	Sölden, Ski (CC)
C_203018		C_203063	Söll, Ski (CC)
C_203019		C_203064	Söll, Summer (CC)
C_203020		C_203065	Alp round tour, Ski (CC)
C_203021	Benelux, round tour (CC)	C_203066	Vienna-Budapest (CC)
C_203022		C_203067	Zell am Seek, Ski (CC)
C_203023		C_203068	Zell am Seek, Summer (CC)
C_203024		C_203069	Fiss/Austria (CC)
C_203025	Amsterdam (AM) (CC)	C_203070	Kirchberg (CC)
C_203026	Amsterdam, round trip KAMS (CC)	C_203071	Mayrhofen, Summer (CC)
C_203027		C_203072	Austria, round trip (CC)
C_203028		C_203073	Seefeld, Ski (CC)
C_203029	Galway-Dublin (CC)	C_203074	Flachau, Ski (CC)
C_203030	Dublin (AM) (CC)	C_203075	Innsbruck (AM) (CC)
C_203031	Dublin-Galway (CC)	C_203076	Serfaus, Summer (CC)
C_203032	Ireland, round tour (CC)	C_203077	
C_203033	Tipperary, trek TIPP (CC)	C_203078	
C_203034	St.Andrews golf (CC)	C_203079	
C_203035		C_203080	Lisbon (CC)
C_203036		C_203081	Lisbon-Albufeira (CC)
C_203037		C_203082	Madeira (CC)
C_203038	London (AM) (CC)	C_203083	Madeira, Golf (CC)
C_203039		C_203084	Albufeira (CC)
C_203040	Britain, round tour (CC)	C_203085	Sesimbra (CC)
C_203041	London-Paris (CC)	C_203086	Tavira (CC)
C_203042	Jane Austen, round trip JANE (CC)	C_203087	Vilamoura (CC)
C_203043	Cardiff, listener trip KMC (CC)	C_203088	Vilamoura, Golf (CC)
C_203044	Scotland, round trip SKOT (CC)	C_203089	Tavira, Golf (CC)
C_203045		C_203090	Lisbon, Golf (CC)
C_203046		C_203091	Portugal, round tour (CC)
C_203047		C_203092	Porto Santo (CC)
C_203048		C_203093	Porches, Golf (CC)
C_203049		C_203094	Praia da Rocha (CC)

C_203095	Praya del Rey (CC)	C_203140	
C_203096	Praia da Rocha, Golf (CC)	C_203141	
C_203097	Quinta da Lago, Golf (CC)	C_203142	
C_203098	Azorit (CC)	C_203143	
C_203099	Azores, round trip AZORT (CC)	C_203144	
C_203100	Paris (AM) (CC)	C_203145	
C_203101	Paris-London (CC)	C_203146	
C_203102	France, round tour (CC)	C_203147	
C_203103	France, sunski round tour, Ski (CC)	C_203148	
C_203104	Juan-Les-Pins (CC)	C_203149	
C_203105	Biarritz (CC)	C_203150	
C_203106	Serre Chevalier, Ski (CC)	C_203151	
C_203107	Val d'Isere, Ski (CC)	C_203152	
C_203108	Valmorel, Ski (CC)	C_203153	Fussen, marathon FYMAM (CC)
C_203109	Normandie, round trip (CC)	C_203154	Berlin, marathon BEMA (CC)
C_203110	Meribel, Ski (CC)	C_203155	
C_203111	Nice (CC)	C_203156	Berlin and Potsdam BEPO (CC)
C_203112	Les 2 Alpes, Ski (CC)	C_203157	Dusseldorf (AM) (CC)
C_203113	Morzine/France (CC)	C_203158	
C_203114	Megeve, Ski (CC)	C_203159	
C_203115	Provence, round tour (CC)	C_203160	Berlin,round t. ADBE (CC)
C_203116	Alsace, round trip ALSA (CC)	C_203161	Munich (AM) (CC)
C_203117	Medoc, marathon MEMA (CC)	C_203162	
C_203118	Chamonix, Ski (CC)	C_203163	
C_203119	La Clusaz, Ski (CC)	C_203164	Donau, cruise TONA (CC)
C_203120	Pariisi ja kupliva sampanja PARS (CC)	C_203165	Germany, round tour (CC)
C_203121		C_203166	
C_203122		C_203167	
C_203123		C_203168	
C_203124		C_203169	
C_203125		C_203170	
C_203126		C_203171	
C_203127		C_203172	
C_203128		C_203173	
C_203129		C_203174	
C_203130		C_203175	Limassol (CC)
C_203131		C_203176	Pafos (CC)
C_203132		C_203177	Protaras (CC)
C_203133		C_203178	Larnaca (CC)
C_203134		C_203179	Agia Napa (CC)
C_203135	Stockholm, marathon STOM (CC)	C_203180	Pafos Golf (CC)
C_203136		C_203181	
C_203137		C_203182	
C_203138		C_203183	
C_203139		C_203184	

C_203185		C_203230
C_203186		C_203231
C_203187		C_203232
C_203188		C_203233
C_203189		C_203234
C_203190		C_203235
C_203191		C_203236
C_203192		C_203237
C_203193		C_203238
C_203194		C_203239
C_203195		C_203240
C_203196		C_203241
C_203197		C_203242
C_203198		C_203243
C_203199		C_203244
C_203200	Albena (CC)	C_203245
C_203201	Varna (CC)	C_203246
C_203202	Bulgaria, sunny beach (CC)	C_203247
C_203203	Sveti Konstantin (CC)	C_203248
C_203204	Sozopol (CC)	C_203249
C_203205	Bulgaria,round trip BULRT (CC)	C_203250
C_203206		C_203251
C_203207		C_203252
C_203208	Bratislava, MM ice hocey BRIC (CC)	C_203253
C_203209		C_203254
C_203210	Prague (AM) (CC)	C_203255
C_203211	Krakow-Prague (CC)	C_203256
C_203212	Praque,Christmas trip PRJ (CC)	C_203257
C_203213		C_203258
C_203214	Budapest, marathon BUMA (CC)	C_203259
C_203215	Budapest (AM) (CC)	C_203260
C_203216	Budapest-Prague (CC)	C_203261
C_203217	Budapest-Wien (CC)	C_203262
C_203218	Hungary, round trip KYUN (CC)	C_203263
C_203219		C_203264
C_203220		C_203265
C_203221		C_203266
C_203222		C_203267
C_203223		C_203268
C_203224	Group Sales 2 (CC)	C_203269
C_203225	Domestic Sales (CC)	C_203270
C_203226		C_203271
C_203227		C_203272
C_203228	Stockman Hki (CC)	C_203273
C_203229	Helsinki (CC)	C_203274

C_203275	C_203320	
C_203276	C_203321	
C_203277	C_203322	
C_203278	C_203323	
C_203279	C_203324	
C_203280	C_203325	
C_203281	C_203326	
C_203282	C_203327	
C_203283	C_203328	
C_203284	C_203329	
C_203285	C_203330	Contact Center (CC)
C_203286	C_203331	
C_203287	C_203332	
C_203288	C_203333	
C_203289	C_203334	
C_203290	C_203335	
C_203291	C_203336	
C_203292	C_203337	
C_203293	C_203338	
C_203294	C_203339	
C_203295	C_203340	Lahti (CC)
C_203296	C_203341	
C_203297	C_203342	
C_203298	C_203343	
C_203299	C_203344	
C_203300	C_203345	Oulu (AM) (CC)
C_203301	C_203346	
C_203302	C_203347	
C_203303	C_203348	
C_203304	C_203349	
C_203305	C_203350	Tampere (AM) (CC)
C_203306	C_203351	Turku (AM) (CC)
C_203307	C_203352	
C_203308	C_203353	
C_203309	C_203354	
C_203310	C_203355	
C_203311	C_203356	
C_203312	C_203357	
C_203313	C_203358	
C_203314	C_203359	
C_203315	C_203360	Barcelona (AM) (CC)
C_203316	C_203361	Madrid (AM) (CC)
C_203317	C_203362	Spain, round tour (CC)
C_203318	C_203363	BCN-Tossa de Mar (CC)
C_203319	C_203364	Benidorm (CC)

C_203365	Cala d'or, Mallorca (CC)	C_203410	Kastelli (CC)
C_203366	Costa Brava Golf (CC)	C_203411	Kefalonia (CC)
C_203367	Costa del Sol (CC)	C_203412	Kos (CC)
C_203368	Costa Brava Golftraining (CC)	C_203413	Kos Island Hopping (CC)
C_203369	Marbella (CC)	C_203414	Kos, Sailing (CC)
C_203370	Marbella Golf (CC)	C_203415	Lefkas (CC)
C_203371	Menorca (CC)	C_203416	Lefkas, Sailing (CC)
C_203372	Nerja (CC)	C_203417	Loutraki (CC)
C_203373	Palma de Mallorca (CC)	C_203418	Mykonos (CC)
C_203374	Punta Reina, Mallorca (CC)	C_203419	Mytilini (CC)
C_203375	Sa Coma, Mallorca (CC)	C_203420	Pargo (CC)
C_203376	Salou (CC)	C_203421	Paros (CC)
C_203377	Salou Golf (CC)	C_203422	Pefkos (CC)
C_203378	San Sebastian (CC)	C_203423	Rethymnon, Crete (CC)
C_203379	Tossa de Mar (CC)	C_203424	Rhodes (CC)
C_203380	Alcudia, Mallorca (CC)	C_203425	Rhodes, Sailing (CC)
C_203381	Costa de la Luz (CC)	C_203426	Sailing Magazine (CC)
C_203382	Santa Ponsa (CC)	C_203427	Santorini (CC)
C_203383	Andalusia,round tour (CC)	C_203428	Santorini Island Hopping (CC)
C_203384	Ibiza (CC)	C_203429	Sitia (CC)
C_203385	Costa de la Luz, Golf (CC)	C_203430	Naxos-Greece (CC)
C_203386	Cadiz (CC)	C_203431	Agia Pelagia (CC)
C_203387	Novo Santi Petri (CC)	C_203432	Mykonos Island Hopping (CC)
C_203388	Rota (CC)	C_203433	Samos (CC)
C_203389	Mediterranean round tour-AGP (CC)	C_203434	Korfu (CC)
C_203390	Sotogrande, Golf (CC)	C_203435	Korfu, Sailing (CC)
C_203391		C_203436	Paleohora (CC)
C_203392		C_203437	Hersonissos (CC)
C_203393		C_203438	Zakynthos (CC)
C_203394		C_203439	Athens Island Hopping (CC)
C_203395		C_203440	Evia (CC)
C_203396		C_203441	Skiathos (CC)
C_203397		C_203442	Skopelos (CC)
C_203398		C_203443	Limnos (CC)
C_203399		C_203444	Athens, marathon (CC)
C_203400	Athens (CC)	C_203445	Thasos (CC)
			North Greece, round trip KRERT (CC)
C_203401	Athens, Sailing (CC)	C_203446	
C_203402	Agios Nikolaos Crete (CC)	C_203447	Hersonissos, Golf (CC)
C_203403	Elounda (CC)	C_203448	
C_203404	Faliraki, Rhodes (CC)	C_203449	
C_203405	Greece, cruise (CC)	C_203450	Rome (AM) (CC)
C_203406	Halkidiki (CC)	C_203451	
C_203407	Hania, Crete (CC)	C_203452	Italy Other (Elba, Sailing) (CC)
C_203408	Kalives, Crete (CC)	C_203453	Alassio (CC)

C_203409	Karpathos (CC)	C_203454	Capri (CC)
C_203455	Cattolica (CC)	C_203500	
C_203456	Cefalu (CC)	C_203501	
C_203457	Cervinia Ski (CC)	C_203502	
C_203458	Desenzano (CC)	C_203503	
C_203459	Courmayer, Ski (CC)	C_203504	
C_203460	Florence-Venice (CC)	C_203505	
C_203461	Ischia (CC)	C_203506	
C_203462	Italy trekking (CC)	C_203507	
C_203463	Italy Alp round tour, ski (CC)	C_203508	
C_203464	Lignano (CC)	C_203509	
C_203465	Madonna di Campiglio Ski (CC)	C_203510	
C_203466	Malcesine (CC)	C_203511	
C_203467	Naxos (CC)	C_203512	Slovenia, round trip SLSA (CC)
C_203468	Pesaro (CC)	C_203513	
C_203469	Riccione (CC)	C_203514	
C_203470	Riva (CC)	C_203515	
C_203471	Rome Golf (CC)	C_203516	
C_203472	Rome-Sorrento (CC)	C_203517	
C_203473	Sestriere Ski (CC)	C_203518	
C_203474	Sirmione (CC)	C_203519	
C_203475	Sorrento (CC)	C_203520	
C_203476	Taormina (CC)	C_203521	
C_203477	Turin (CC)	C_203522	
C_203478	Courmayeur, Ski (CC)	C_203523	
C_203479	Venice (CC)	C_203524	
C_203480	Positano (CC)	C_203525	
C_203481	Florence (CC)	C_203526	
C_203482	Limone (CC)	C_203527	
C_203483	Viareggio (CC)	C_203528	
C_203484	Rimini 2 (AM) (CC)	C_203529	
C_203485	Sardinia (CC)	C_203530	
C_203486	Toscana, round tour (CC)	C_203531	
C_203487	Madonna di Campiglio Summer (CC)	C_203532	
C_203488	Donnafugata, Golf (CC)	C_203533	
C_203489		C_203534	
C_203490	Malta (CC)	C_203535	
C_203491		C_203536	
C_203492	SMALL Summer Meeting (CC)	C_203537	
C_203493	Mediterranean round tour-MIL (CC)	C_203538	
C_203494	Mediterranean round tour-BCN (CC)	C_203539	
C_203495		C_203540	
C_203496	Rimini (AM) (CC)	C_203541	
C_203497		C_203542	
C_203498		C_203543	

C_203499	C_203544
C_203545	C_203590
C_203546	C_203591
C_203547	C_203592
C_203548	C_203593
C_203549	C_203594
C_203550	C_203595
C_203551	C_203596
C_203552	C_203597
C_203553	C_203598
C_203554	C_203599
C_203555	C_203600
C_203556	C_203601
C_203557	C_203602
C_203558	C_203603
C_203559	C_203604
C_203560	C_203605
C_203561	C_203606
C_203562	C_203607
C_203563	C_203608
C_203564	C_203609
C_203565	C_203610
C_203566	C_203611
C_203567	C_203612
C_203568	C_203613
C_203569	C_203614
C_203570	C_203615
C_203571	C_203616
C_203572	C_203617
C_203573	C_203618
C_203574	C_203619
C_203575	C_203620
C_203576	C_203621
C_203577	C_203622
C_203578	C_203623
C_203579	C_203624
C_203580	C_203625
C_203581	C_203626
C_203582	C_203627
C_203583	C_203628
C_203584	C_203629
C_203585	C_203630
C_203586	C_203631
C_203587	C_203632
C_203588	C_203633

C_203589	C_203634
C_203635	C_203680
C_203636	C_203681
C_203637	C_203682
C_203638	C_203683
C_203639	C_203684
C_203640	C_203685
C_203641	C_203686
C_203642	C_203687
C_203643	C_203688
C_203644	C_203689
C_203645	C_203690
C_203646	C_203691
C_203647	C_203692
C_203648	C_203693
C_203649	C_203694
C_203650	C_203695
C_203651	C_203696
C_203652	C_203697
C_203653	C_203698
C_203654	C_203699
C_203655	C_203700
C_203656	C_203701
C_203657	C_203702
C_203658	C_203703
C_203659	C_203704
C_203660	C_203705
C_203661	C_203706
C_203662	C_203707
C_203663	C_203708
C_203664	C_203709
C_203665	C_203710
C_203666	C_203711
C_203667	C_203712
C_203668	C_203713
C_203669	C_203714
C_203670	C_203715
C_203671	C_203716
C_203672	C_203717
C_203673	C_203718
C_203674	C_203719
C_203675	C_203720
C_203676	C_203721
C_203677	C_203722
C_203678	C_203723

C_203679	C_203724
C_203725	C_203770
C_203726	C_203771
C_203727	C_203772
C_203728	C_203773
C_203729	C_203774
C_203730	C_203775
C_203731	C_203776
C_203732	C_203777
C_203733	C_203778
C_203734	C_203779
C_203735	C_203780
C_203736	C_203781
C_203737	C_203782
C_203738	C_203783
C_203739	C_203784
C_203740	C_203785
C_203741	C_203786
C_203742	C_203787
C_203743	C_203788
C_203744	C_203789
C_203745	C_203790
C_203746	C_203791
C_203747	C_203792
C_203748	C_203793
C_203749	C_203794
C_203750	C_203795
C_203751	C_203796
C_203752	C_203797
C_203753	C_203798
C_203754	C_203799
C_203755	C_203800
C_203756	C_203801
C_203757	C_203802
C_203758	C_203803
C_203759	C_203804
C_203760	C_203805
C_203761	C_203806
C_203762	C_203807
C_203763	C_203808
C_203764	C_203809
C_203765	C_203810
C_203766	C_203811
C_203767	C_203812
C_203768	C_203813

C_203769		C_203814
C_203815		C_203860
C_203816		C_203861
C_203817		C_203862
C_203818		C_203863
C_203819		C_203864
C_203820		C_203865
C_203821		C_203866
C_203822		C_203867
C_203823		C_203868
C_203824		C_203869
C_203825		C_203870
C_203826		C_203871
C_203827		C_203872
C_203828		C_203873
C_203829		C_203874
C_203830		C_203875
C_203831		C_203876
C_203832		C_203877
C_203833		C_203878
C_203834		C_203879
C_203835		C_203880
C_203836		C_203881
C_203837		C_203882
C_203838		C_203883
C_203839		C_203884
C_203840		C_203885
C_203841		C_203886
C_203842		C_203887
C_203843		C_203888
C_203844		C_203889
C_203845		C_203890
C_203846		C_203891
C_203847		C_203892
C_203848		C_203893
C_203849		C_203894
C_203850		C_203895
C_203851		C_203896
C_203852		C_203897
C_203853		C_203898
C_203854		C_203899
C_203855	Baltic Sea, cruise KRI (CC)	C_203900
C_203856	Petersburg and Stockholm, cruise RPT CC)	C_203901
C_203857		C_203902
C_203858		C_203903

C_203904		C_203859
C_203905	C_203950	C_203995
C_203906	C_203951	C_203996
C_203907	C_203952	C_203997
C_203908	C_203953	C_203998
C_203909	C_203954	C_203999
C_203910	C_203955	
C_203911	C_203956	
C_203912	C_203957	
C_203913	C_203958	
C_203914	C_203959	
C_203915	C_203960	
C_203916	C_203961	
C_203917	C_203962	
C_203918	C_203963	
C_203919	C_203964	
C_203920	C_203965	
C_203921	C_203966	
C_203922	C_203967	
C_203923	C_203968	
C_203924	C_203969	
C_203925	C_203970	
C_203926	C_203971	
C_203927	C_203972	
C_203928	C_203973	
C_203929	C_203974	
C_203930	C_203975	
C_203931	C_203976	
C_203932	C_203977	
C_203933	C_203978	
C_203934	C_203979	
C_203935	C_203980	
C_203936	C_203981	
C_203937	C_203982	
C_203938	C_203983	
C_203939	C_203984	
C_203940	C_203985	
C_203941	C_203986	
C_203942	C_203987	
C_203943	C_203988	
C_203944	C_203989	
C_203945	C_203990	
C_203946	C_203991	
C_203947	C_203992	

C_203948
C_203949

C_203993
C_203994